
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "La force juridique d'une décision anticipée".

Auteur : Delobbe, Gauthier

Promoteur(s) : Gustin, Manuel

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/11755>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

La force juridique d'une décision anticipée

Gauthier Delobbe

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Maître Manuel Gustin

*Je tiens tout d'abord à remercier Maître Manuel Gustin pour son aide dans la réalisation de
cette recherche.*

*Ensuite, je tiens particulièrement à remercier François Delobbe pour son soutien et nos
longues discussions qui m'ont permis de clarifier mes idées et mener à bien ce travail.*

Enfin, je souhaite remercier Sophie Kessels pour ses relectures attentives.

TABLE DES MATIERES

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 7 |
| CHAPITRE I : LE REGIME DES DECISIONS ANTICIPEES | 8 |
| SECTION 1 : LA LOI DU 24 DÉCEMBRE 2002 | 8 |
| SECTION 2 : DÉFINITION | 8 |
| SECTION 3 : LA DEMANDE DE LA DÉCISION ANTICIPÉE | 9 |
| SOUS-SECTION 1 : LA DEMANDE DE PREFILING | 9 |
| SOUS-SECTION 2 : LA DEMANDE FORMELLE | 10 |
| SECTION 4 : PUBLICITÉ DES DÉCISIONS ANTICIPÉES | 10 |
| SECTION 5 : LA DÉCISION ANTICIPÉE RÉGIONALE | 11 |
| SOUS-SECTION 1 : LA DÉCISION ANTICIPÉE PRÉVUE PAR LE CODE FLAMAND DE LA FISCALITÉ..... | 11 |
| SOUS-SECTION 2 : ABSENCE DE SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN RÉGION WALLONNE ET BRUXELLES-CAPITALE . | 12 |
| SECTION 6 : RÉFORME DU SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES | 13 |
| | |
| CHAPITRE II : LA NATURE D'UNE DECISION ANTICIPEE | 14 |
| | |
| SECTION 1 : POSITION DU PROBLÈME | 14 |
| SECTION 2 : THÈSE ADMINISTRATIVE | 15 |
| SOUS-SECTION 1 : L'ENGAGEMENT UNILATÉRAL DE L'ADMINISTRATION | 15 |
| SOUS-SECTION 2 : INCIDENCES JURIDIQUES | 16 |
| SOUS-SECTION 3 : INSUFFISANCE DE LA THESE ADMINISTRATIVE | 16 |
| SECTION 3 : THÈSE CONTRACTUELLE | 18 |
| SOUS-SECTION 1 : REJET DE L'ENGAGEMENT UNILATERAL DE L'ADMINISTRATION | 18 |
| SOUS-SECTION 2 : LA NOTION D' « ARRANGEMENT » FISCAL | 18 |
| SOUS-SECTION 3 : INCIDENCES JURIDIQUES | 19 |
| SOUS-SECTION 4 : INSUFFISANCE DE L'APPROCHE CONTRACTUELLE | 20 |
| SECTION 4 : ACTE ADMINISTRATIF <i>SUI GENERIS</i> | 21 |
| | |
| CHAPITRE III : LES EFFETS JURIDIQUES D'UNE DECISION ANTICIPEE | 22 |
| | |
| SECTION 1 : DISTINCTION ENTRE LA DÉCISION ANTICIPÉE ET LES DÉCISIONS DE PRINCIPE OU ACCORD INDIVIDUEL DE L'ADMINISTRATION | 22 |
| SECTION 2 : LES CONDITIONS IMPOSÉES PAR LE SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES | 22 |
| SOUS-SECTION 1 : POSITION DU PROBLÈME..... | 22 |
| SOUS-SECTION 2 : ILLUSTRATION : LE CAS DES PLUS-VALUES INTERNES | 25 |
| SECTION 2 : OPPOSABILITÉ DE LA DÉCISION ANTICIPÉE À L'ADMINISTRATION | 30 |
| SOUS-SECTION 1 : PRINCIPE..... | 30 |
| SOUS-SECTION 2 : CAUSES D'INOPPOSABILITÉ RELATIVES AU COMPORTEMENT DU CONTRIBUABLE | 30 |
| SOUS-SECTION 3 : CAUSE D'INOPPOSABILITÉ RÉSULTANT D'UNE MODIFICATION DU CADRE JURIDIQUE DE LA DÉCISION | 33 |

| | |
|---|------------------|
| SOUS-SECTION 4 : CAUSE D'INOPPOSABILITÉ QUANT AUX MODIFICATIONS DES EFFETS ESSENTIELS DE LA SITUATION ... | 33 |
| SOUS-SECTION 5 : ILLÉGALITÉ DE LA DÉCISION ANTICIPÉE | 34 |
| SECTION 4 : L'OPPOSABILITÉ DE LA DÉCISION AU JUGE | 37 |
| SECTION 5 : L'EXISTENCE D'UN PRÉCÉDENT AU SEIN DES DÉCISIONS ANTICIPÉES | 38 |
| | |
| <u>CHAPITRE IV : LA FORCE JURIDIQUE D'UNE DECISION ANTICIPEE</u> | <u>40</u> |
| | |
| SECTION 1 : LA DÉCISION ANTICIPÉE EST UNE NORME JURIDIQUE | 40 |
| SECTION 2 : LIMITES DE FORCE NORMATIVE DES DECISIONS ANTICIPEES | 41 |
| | |
| <u>CONCLUSION.....</u> | <u>42</u> |

INTRODUCTION

La décision anticipée – communément appelée *ruling* – est un instrument juridique qui connaît un succès grandissant au sein de la pratique fiscale en Belgique. Le système actuel a été instauré par la loi du 24 décembre 2002¹.

Ce nouvel instrument tout particulier a fait l'objet de nombreuses réflexions de la part des praticiens de la fiscalité.

La présente contribution a pour objectif de déterminer la force juridique d'une décision anticipée. Cette question est épineuse mais elle n'en demeure pas moins essentielle pour mesurer toute la portée de cet instrument censé induire un changement de comportement dans les relations entre l'administration et le contribuable.

Pour répondre à cette question, nous proposons de structurer notre étude en quatre chapitres.

Le premier d'entre eux est consacré à l'étude de la décision anticipée en général (Chapitre I). Il convient cependant d'attirer l'attention du lecteur sur le fait que cette présentation se veut synthétique et non-exhaustive. Il s'agit de présenter les différents éléments pertinents qui seront mobilisés dans la suite de l'étude.

Nous examinerons ensuite la nature juridique de la décision anticipée (Chapitre II). Cette question est essentielle en ce que le législateur n'a pas entendu qualifier cet acte juridique. Au contraire, il entretient, intentionnellement ou non, le flou entre une conception « administrative » et une vision « contractuelle » qui a clivé la doctrine. Après avoir analysé les différentes thèses en présence, nous tenterons de démontrer que la décision anticipée ne peut être rangée sous l'une de ces catégories mais doit s'analyser comme un acte administratif *sui generis*.

Le troisième chapitre analyse les effets juridiques de la décision anticipée (Chapitre III). Nous nous intéresserons à la question controversée des conditions imposées par le Service des Décisions Anticipées, l'opposabilité de la décision à l'administration mais également au juge. Nous examinerons également dans quelle mesure les décisions anticipées peuvent constituer un précédent.

A l'issue de ces développements se pose une question : la décision anticipée ne dispose-t-elle pas d'une force normative ? Si cette question doit selon nous recevoir une réponse affirmative, nous examinerons quelles en sont les limites et quels sont les dangers d'un tel instrument. Ces questions feront l'objet du dernier chapitre de cette étude (Chapitre IV).

¹ 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

CHAPITRE I : LE RÉGIME DES DÉCISIONS ANTICIPÉES

SECTION 1 : LA LOI DU 24 DÉCEMBRE 2002

La loi du 24 décembre 2002² (ci-après : « la Loi ») a instauré un nouveau régime de décision anticipée ; le but était de remédier aux inconvénients liés au système mis en place par la commission des accords fiscaux préalables³. Le législateur constate que « *le bon déroulement et le développement des activités économiques requièrent l'existence d'un système juridique assurant une prévisibilité optimale des conséquences liées aux actes posés* »⁴.

L'objectif est de favoriser l'investissement et rassurer les acteurs économiques. Entre outre, « *la complexité du système fiscal, l'organisation des procédures de contrôle et les modalités de la prise de décision au sein des administrations fiscales peuvent renforcer le constat du manque de prévisibilité des conséquences fiscales des opérations ou des situations envisagées* »⁵.

Le régime des décisions anticipées poursuit un triple objectif : accorder un réel droit à la sécurité juridique aux contribuables, l'« *horizontalisation* » des relations entre le fisc et le contribuable et l'attrait des investisseurs étrangers⁶.

SECTION 2 : DÉFINITION

La décision anticipée est définie par le législateur comme étant « *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* »⁷.

Les travaux préparatoires précisent qu'« *une décision anticipée constitue un acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances octroie un engagement unilatéral conditionnel relatif à la manière dont la loi, entendue au sens des règles de droit de portée générale (tels les traités,*

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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

³ R. Forestini, « La relation entre le service des décisions anticipées et le pouvoir judiciaire en combinaison avec l'interprétation des lois fiscales et le principe de sécurité juridique », *R.G.C.F.*, 2010/1, p. 10.

⁴ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 9.

⁵ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 9.

⁶ D-E. Philippe, « le degré de force obligatoire du *ruling* », in I. Hachez, Y. Cartuyvels, H. Dumont, P. Gérard, F. Ost et M. van de Kerchove (sous la direction de), *Les sources du droit revisitées*, vol. 2, Bruxelles, Athemis, 2012, p. 639.

⁷ Article 20, alinéa 2 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

les lois et arrêtés), s'appliquera à une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal »⁸.

Cette définition appelle deux commentaires.

Tout d'abord, la décision anticipée est définie par la loi et les travaux préparatoires comme un acte juridique mais ceux-ci ne précisent pas la nature de celui-ci. Cette question fera l'objet du Chapitre II de la présente contribution.

Ensuite, il est impératif que l'opération soumise n'ait pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. On relève que cette condition constitue une cause d'irrecevabilité de la demande, comme l'exprime J. Vilain « Cette cause d'irrecevabilité est essentielle, car elle est inhérente à la définition de la décision anticipée. Son strict respect permet d'éviter toute interférence entre la phase préalable à l'établissement de l'impôt et la phase d'établissement de l'impôt proprement dite »⁹. Il est donc impératif de déterminer à quel moment l'opération a produit ses effets sur le plan fiscal¹⁰.

SECTION 3 : LA DEMANDE DE LA DÉCISION ANTICIPÉE

Sous-section 1 : La demande de prefiling

La demande de *prefiling* est une pratique développée par l'administration en marge de la loi. En effet, la loi et les travaux préparatoires n'évoquent pas cette phase de la procédure.

Elle consiste en une demande (anonyme ou non) introduite par le contribuable afin d'organiser une réunion informelle avec le Service des Décisions Anticipées (ci-après : « SDA »)¹¹.

Cette réunion poursuit un double objectif. D'une part, connaître la position du SDA au sujet de l'opération projetée par le demandeur et d'autre part, s'assurer que l'ensemble des informations nécessaires à la demande sont disponibles¹².

Cette procédure a été instaurée afin de placer le contribuable dans une position de confiance. Ce dernier peut exposer, sans filtre, l'opération qu'il entend effectuer. Ainsi, si à l'issue de la phase de *prefiling*, le contribuable a la certitude que la décision sera négative, il peut toujours se rétracter et ne pas soumettre formellement sa demande.

En pratique, la *prefiling meeting* sert de préparation à la demande formelle. Un tel système est très apprécié des praticiens et fait partie intégrante du succès du SDA.

⁸ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 57.

⁹ J. Vilain, « Cadre législatif et rôle du Service des décisions anticipées » in *Rulings*, 1e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 18.

¹⁰ Pour approfondir cette question, voyez notamment : J. Vilain, *op.cit.*, p. 18 ; S. Gnedasj et E. Ravet, « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : Réalité ou chimère ? », *R.G.C.F.*, 2020/4-5, p. 295.

¹¹ Cette demande peut être introduite via le site internet sur SDA : <https://www.ruling.be/>.

¹² J. Vilain, *op. cit.*, p. 44-45.

Cette phase de la procédure étant totalement informelle, le contribuable ne peut se prévaloir d'une « décision » qui serait prise à ce stade de la procédure¹³.

Sous-section 2 : La demande formelle

La demande de décision anticipée est visée par l'article 21 de la loi du 24 décembre 2002¹⁴. Elle est adressée par écrit au Service public fédéral Finances (ci-après : « SPF Finances »). Elle doit être motivée et contenir certaines mentions énumérées par la loi.

La Loi prévoit que la décision anticipée est notifiée au demandeur dans un délai de trois mois à compter de la date d'introduction de la demande ; ce délai pouvant être modifier de commun accord entre le demandeur et le SPF Finances¹⁵.

Le caractère contraignant ou indicatif du délai fait l'objet de discussion¹⁶. A ce jour, cette question n'a toujours pas été tranchée par les Cours et tribunaux.

SECTION 4 : PUBLICITÉ DES DÉCISIONS ANTICIPÉES

Les décisions anticipées sont publiées de manière anonyme dans le respect des dispositions en matière de secret professionnel¹⁷.

L'article 5 de l'Arrêté royal du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 de la 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 fiscale¹⁸ stipule que : « *Les décisions anticipées sont publiées sous la forme de synthèses individuelles. Les décisions anticipées identiques peuvent être publiées sous la forme de synthèses collectives* ».

¹³ J. Vilain, *op. cit.*, p. 45.

¹⁴ 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹⁵ Article 21, alinéa 4 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹⁶ Voyez notamment : Pour une vision indicative du délai : R. Forestini, « La relation entre le service des décisions anticipées et le pouvoir judiciaire en combinaison avec l'interprétation des lois fiscales et le principe de sécurité juridique », *R.G.C.F.*, 2010/1, p. 15. ; Pour une vision contraignante du délai : P. Hautfenne, et T. Afschrift, « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », *J.T.*, 2003/20, n° 6098, p. 415.

¹⁷ Article 24 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹⁸ Arrêté du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 de la 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, *M.B.*, 12 février 2003.

Cet article a fait récemment l'objet d'une modification par la loi du 16 mars 2021¹⁹. Le législateur a souhaité que l'ensemble des décisions anticipées soient publiées et ce dans un but de transparence.

SECTION 5 : LA DÉCISION ANTICIPÉE RÉGIONALE

Le SPF Finances se prononce 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 recouvrement²⁰.

Le SDA est donc compétent pour se prononcer sur l'application des impôts régionaux dont il assure toujours le service.

Certains soutiennent que dès l'instant où une Région reprend le service d'un impôt qui contient une disposition générale anti-abus, comme c'est le cas en matière de droit d'enregistrement²¹, un service régional de décision anticipée doit être instauré²². Ce raisonnement est construit autour de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui a subordonné l'entrée en vigueur de la disposition générale anti-abus à la possibilité d'obtenir une décision anticipée²³.

Sous-section 1 : La décision anticipée prévue par le Code Flamand de la Fiscalité

Le législateur flamand a inséré les articles 3.22.0.0.1 et 3.22.0.0.2 au sein du Code flamand de la fiscalité (ci-après : « CFF »). On constate que les dispositions instaurées sont similaires mais pas identiques à la législation fédérale, par exemple : les activités du demandeur ne doivent pas être mentionnées dans la demande ; la cause d'irrecevabilité quant aux opérations similaires ou identiques ayant déjà produit des effets sur la plan fiscal est absente ; de même les causes d'irrecevabilité propres aux impôts sur les revenus²⁴.

¹⁹ Loi du 16 mars 2021 visant à améliorer la transparence du Service des Décisions anticipées, *M.B.*, 23 mars 2021.

²⁰ Article 20, alinéa 1er de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

²¹ Article 18, §2, du Code des droits d'Enregistrement, d'Hypothèque et de Greffe – Région Wallonne ; Article 18, §2, du Code des droits d'Enregistrement, d'Hypothèque et de Greffe – Région Bruxelles-Capitale ; Article 3.17.0.0.2 du Code Flamand de la Fiscalité.

²² S. Gnedasj et E. Ravet, *op. cit.*, p. 317.

²³ C. const., 17 mai 2006, n°77/2006, B.1.4. cité par S. Gnedasj et E. Ravet, *op. cit.*, p. 317.

²⁴ S. Gnedasj et E. Ravet, *op. cit.*, p. 318.

Une procédure est instaurée pour les dossiers mixtes, c'est-à-dire traitant à la fois des matières fédérales et régionales. Le CFF prévoit que « *l'entité compétente de l'Administration flamande émet un avis contraignant sur la décision anticipée (...) au Service fédéral des Décisions Anticipées en matière fiscale sur toutes les demandes en matière de situations ou opérations qui relèvent de sa compétence et en partie de la compétence du Service fédéral des Décisions anticipées en matière fiscale* »²⁵.

Le système des décisions anticipées mis en place par la Région flamande n'est pas exempt de toute critique. Certains auteurs regrettent l'absence de procédure de *prefiling* et de dialogue entre le demandeur et l'administration. Le Service des décisions anticipées flamand ne constitue pas un service indépendant par rapport à l'administration fiscale de sorte qu'il n'offre pas les garanties d'indépendance et d'impartialité. Enfin, le système de publication des décisions n'est pas optimal²⁶.

Il nous paraît dès lors que le Service des décisions anticipées mis en place par la Région flamande est plus opaque et s'inscrit moins dans une volonté d'« horizontalisation » des rapports entre le contribuable et l'administration.

Sous-section 2 : Absence de Service des décisions anticipées en Région wallonne et Bruxelles-capitale

Les Régions wallonne et bruxelloise n'ont pas encore mis en place de Service des décisions anticipées. Si on peut regretter ce manque de proactivité dans le chef de ces deux Régions, il convient cependant de relativiser ce « retard » par rapport à la Région flamande.

Rappelons qu'à ce jour, la Région wallonne a repris le service des impôts régionaux suivants²⁷ :

- Taxes sur les jeux et paris
- Taxes sur les appareils automatiques de divertissement
- Taxes de circulation et de mise en circulation
- Depuis la 1^{er} janvier 2021, le service du précompte immobilier

La Région Bruxelles-Capitale a, quant à elle, repris le service du précompte immobilier ainsi que des taxes de circulation et de mise en circulation²⁸.

Les Régions wallonne et bruxelloise n'ont pas encore repris le service de l'ensemble des impôts régionaux et principalement celui des droits d'enregistrement et de succession. Or c'est ce service qui requiert principalement la mise en place d'un service de décisions anticipées étant entendu que la matière qu'il recouvre contient une clause générale anti-abus.

²⁵ Article 3.22.0.0.2 du Code Flamand de la Fiscalité.

²⁶ S. Gnedasj et E. Ravet, *op. cit.*, p. 319-320.

²⁷ <https://www.wallonie.be/fr/acteurs-et-institutions/wallonie/service-public-de-wallonie/spw-fiscalite>.

²⁸ <https://fiscalite.brussels/fr/page-d-accueil/impots-et-taxes>.

SECTION 6 : RÉFORME DU SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES

Récemment, un article du 2 mars 2021 paru sur le site internet du journal l’Echo a fait état d’un projet de réforme du SDA devant « *mettre fin aux douloureux conflits entre l’ISI²⁹ et le service des décisions anticipées* »³⁰.

Le SDA serait alors réorganisé. A l’heure actuelle, il s’agit d’un service autonome et indépendant. Il devrait à l’avenir relever de la direction générale du SPF Finances. De la sorte, avant de rendre sa décision anticipée, le SDA devra interroger la direction générale du SPF Finances. Une fois la décision confirmée, l’ISI ne pourra plus s’opposer à celle-ci et devra l’appliquer, le pouvoir judiciaire restant le dernier gardien de la légalité.

Certains praticiens se sont offusqués de ce projet de réforme, ils craignent que l’indépendance et l’autonomie qui constituaient les atouts du SDA ne disparaissent et que ce dernier ne soit plus qu’un service de l’administration³¹.

Il conviendra d’être attentif à ces possibles changements qui risquent de faire grand bruit s’ils venaient à se concrétiser.

²⁹ Inspection spéciale des impôts.

³⁰ Article du 2 mars 2021, « Le gouvernement réforme le système des rulings fiscaux », (disponible sur : <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/federal/le-gouvernement-reforme-le-systeme-des-rulings-fiscaux/10288182.html>).

³¹ Voyez C. Chérui, « La réforme de la Commission du ruling ou comment casser un instrument que le monde nous envie », carte blanche parue le 3 mars 2021 dans l’Echo (disponible sur : <https://www.lecho.be/opinions/carte-blanche/la-reforme-de-la-commission-du-ruling-ou-comment-casser-un-instrument-que-le-monde-nous-envie/10288484.html>).

CHAPITRE II : LA NATURE D'UNE DÉCISION ANTICIPÉE

SECTION 1 : POSITION DU PROBLÈME

La nature juridique de la décision anticipée est une question suscitant une réelle controverse au sein de la doctrine : « *La doctrine spécialisée est partagée entre ceux qui voient dans la décision anticipée une forme contractuelle d'application du droit fiscal et ceux qui la rattachent aux modes traditionnels de l'action administrative* »³². On relève cependant qu'« *il apparaît que les tenants des deux thèses ont tous en premier lieu à l'esprit un souci de protection des citoyens-contribuables* »³³.

Cette qualification est importante, comme le remarque E. Van de Velde « *Si l'instrument qui doit réaliser un changement de mentalité dans la relation entre le fisc et le contribuable afin d'accroître la sécurité juridique veut être effectif, il est prioritaire de connaître la qualification juridique* »³⁴.

Il est vrai que la question est épineuse. Le législateur semble entretenir une certaine ambiguïté au sein du texte. A titre d'exemple, on relève que la loi exprime tantôt que « *le Service public fédéral Finances et le demandeur peuvent modifier ce délai de commun accord* »³⁵, tantôt « *que le retrait de la décision anticipée produit ses effets à partir du jour du fait imputable au demandeur* »³⁶ : La terminologie utilisée faisant référence à la fois au champ lexical du contrat et du droit administratif.

Dans un premier temps, nous examinerons la thèse administrative. Nous tenterons de mettre en évidence les raisons pour lesquelles, selon nous, cette approche est réductrice et ne prend pas en compte toutes les spécificités de la décision anticipée (section 2).

Ensuite, nous nous pencherons sur l'idée d'une forme contractuelle d'application du droit fiscal. Nous verrons que si cette approche est louable en ce qu'elle tente de s'inscrire dans la logique souhaitée par le législateur, elle est cependant contestable d'un point de vue juridique (section 3).

³² A. Henkes, « "Le droit fiscal est d'ordre public !" So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation – Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 1er septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016, liv. 4-5, p. 317.

³³ A. Henkes, *op. cit.*, p. 318.

³⁴ E. Van de Velde, « La protection du contribuable en cas d'accord avec l'administration fiscale » in Deckers, V. et al. (dir.), *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, 1e édition, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 154.

³⁵ Article 21, alinéa 4 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

³⁶ Article 23, alinéa 3 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

SECTION 2 : THÈSE ADMINISTRATIVE

Sous-section 1 : L'engagement unilatéral de l'administration

La doctrine majoritaire voit dans la décision anticipée un engagement unilatéral de l'administration³⁷.

Cette opinion est défendue dès l'entrée en vigueur de la loi par le Professeur Afschrift. Selon lui, la décision anticipée est « *une décision unilatérale rendue par l'administration, de manière anticipée, quant à la manière dont sera ou ne sera pas taxé un contribuable déterminé s'il accomplit de la manière prévue et annoncée par lui, les actes qu'il aura décrits, le tout sous réserve des conditions prévues par la loi* »³⁸.

La décision anticipée consiste à énoncer la position de l'administration sur la manière dont elle taxera une opération. Son rôle serait le même que celui qu'elle occupe lorsqu'elle enrôle un impôt, la différence se situant uniquement par le caractère anticipé³⁹.

Selon cette thèse, la décision anticipée ne peut consister en un contrat ni même un « *accord* » pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, en optant pour l'appellation « décision anticipée » et non plus « accord préalable », le législateur a souhaité mettre fin à l'acceptation retenue par certains selon laquelle l'administration pouvait conclure un accord avec le contribuable quant à une opération à réaliser⁴⁰.

Ensuite, même si l'ambition du législateur est de permettre une meilleure collaboration entre le contribuable et l'administration, il ne s'agit pas pour autant de conclure des contrats. Les travaux préparatoires soulignent qu'« *un tel accord ne forme pas... un contrat, mais un cadre convenu d'exécution d'un engagement unilatéral conditionnel : le respect des opérations décrites vaut engagement de la part de l'administration de ne pas dénoncer la décision anticipée et garantit au demandeur le droit au régime fiscal précisé dans l'accord* »⁴¹.

Enfin, dans le cadre d'une décision anticipée, il n'est question d'engagement que de la part de l'administration. En effet, le contribuable ne supporte aucune obligation, il reste libre d'exécuter l'opération ou non selon le prescrit de la décision⁴².

³⁷ D-E. Philippe, *op. cit.*, p. 648.

³⁸ P. Hautfenne, T. Afschrift, « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », J.T., 2003/20, n° 6098, p. 408.

³⁹ P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 410.

⁴⁰ T. Afschrift, « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », R.G.C.F., 2008/6, p. 443.

⁴¹ P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 408 ; *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 58.

⁴² P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 409

Sous-section 2 : Incidences juridiques

Cette qualification d'engagement unilatéral de l'administration présente des conséquences sur le plan juridique.

Premièrement, le contribuable se voit accorder un droit subjectif à la décision anticipée, « *la nouvelle loi crée au profit du contribuable un nouveau droit, celui d'obtenir, dans le respect des conditions prévues par la loi, une décision anticipée de l'administration* »⁴³.

L'administration est dans l'obligation de rendre une décision pour autant que la demande soit introduite dans les formes et conditions prévues par la loi⁴⁴.

Deuxièmement, l'administration se doit de rendre une décision qui est conforme à la loi, « *en d'autres termes, la décision anticipée devra en tout point correspondre à l'application des règles du droit fiscal. L'administration ne pourra, sous prétexte d'opportunité ou par un souci d'éviter une « fraude à la loi » qui n'est pas sanctionnable en droit fiscal, rendre une décision qui ne serait pas conforme aux règles légales. Elle ne pourrait, pour les mêmes raisons, soumettre sa décision à des conditions autres que celles strictement requises par la loi pour produire les effets fiscaux qui y sont mentionnés. Elle ne pourrait par exemple exiger du contribuable, pour que sa décision ait effet, qu'il respecte d'autres conditions que celles prévues par la loi ou ses arrêtés d'exécution* »⁴⁵.

Troisièmement, la décision anticipée étant un acte de l'administration pris en vertu d'une loi d'impôt, le tribunal de première instance est compétent en cas de recours tant pour la recevabilité que pour juger du fondement d'une demande de décision anticipée. Le tribunal dispose d'un recours de pleine juridiction lui permettant de se substituer à l'administration lorsque celle-ci n'a pas rendu la décision ou a rendu une décision illégale. Il ne s'agirait pas là d'un manquement à la séparation des pouvoirs car la Constitution prévoit que la loi peut attribuer aux tribunaux judiciaires la compétence de trancher des différends relatifs à des politiques, ce qui est le cas des litiges fiscaux⁴⁶.

Sous-section 3 : Insuffisance de la thèse administrative

La thèse administrative s'en tient à une lecture restrictive de la loi et des travaux préparatoires. S'il est vrai qu'à plusieurs reprises, le législateur évoque la notion d'engagement unilatéral, la décision anticipée s'inscrit dans un cadre plus large. La confusion entretenue par le législateur, en recourant à la fois aux notions administratives et contractuelles, témoigne de son souhait de

⁴³ P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 408.

⁴⁴ P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 409.

⁴⁵ P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 410.

⁴⁶ P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 415-416.

vouloir élever la décision anticipée par rapport à la simple action de l'administration sans pour autant l'ériger en contrat⁴⁷.

Comme le souligne E. Traversa « *On ne peut en effet se représenter l'application de la loi fiscale comme une opération mécanique et chirurgicale où la frontière entre légalité et illégalité serait toujours nette. Il existe toujours certaines zones d'ombre. Entre les comportements certainement conformes à la loi et ceux certainement illégaux, la ligne de démarcation n'est pas toujours fixe* »⁴⁸.

Par conséquent, la décision anticipée est plus qu'une simple décision administrative. Il s'agit d'un acte juridique émanant de l'autorité administrative qui détermine comment la loi s'appliquera à une situation ou une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

Aussi, le Professeur Afschrift estime que le juge judiciaire doit pouvoir substituer son appréciation à l'administration⁴⁹.

Cette affirmation n'est pas suivie en jurisprudence. En effet, selon le principe de la séparation des pouvoirs, le juge ne peut substituer son appréciation à celle de l'administration⁵⁰.

En outre, il faut constater qu'en pratique, les décisions anticipées sont souvent assorties de conditions imposées par le Service des décisions anticipées, c'est notamment le cas dans la matière des plus-values internes⁵¹.

En réduisant la décision anticipée à un simple « engagement unilatéral » de l'administration, cette doctrine fait fi de la spécificité et de la portée de cet instrument juridique.

⁴⁷ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 57 : « « Des obligations respectives doivent être respectées pour l'exécution d'une décision anticipée :

- Le demandeur est tenu de réaliser les opérations comme il les a décrites, pour autant qu'elles se réalisent, afin de bénéficier de la sécurité juridique qui lui a été accordée sous condition ;
- Le Service public fédéral Finances s'engage sous cette condition à ce que la loi trouvera à s'appliquer comme la décision anticipée le précise

Ces considérations ne s'opposent pas à ce que dans la pratique, le demandeur et le Service public fédéral Finances déterminent de commun accord et de manière préalable les opérations qui doivent être effectuées pour que la décision anticipée produise ses effets et celles qui ne peuvent être réalisées sous peine de rendre la décision caduque. Une décision favorable peut donc être subordonnée à des conditions et restrictions précises ».

⁴⁸ E. Traversa, « Le statut ambigu du ruling fiscal » in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 186.

⁴⁹ P. Hautfenne, T. Afschrift, *op. cit.*, p. 415.

⁵⁰ S. Van Crombrugge, « Décision anticipée défavorable : peut-on intenter une action en justice ? », *Fiscologue*, 2020, n°1642, p. 6 ; C. Buysse, « Action en justice contre une décision « négative » : oui, mais... », *Fiscologue*, 2010, n° 1216, p. 14.

⁵¹ Nous examinerons la question de ces conditions au Chapitre III de la présente contribution.

SECTION 3 : THÈSE CONTRACTUELLE

Sous-section 1 : Rejet de l'engagement unilatéral de l'administration

La décision anticipée constitue « *un nouveau type de rapport entre l'Administration et le contribuable. Cette nouvelle relation rend partiellement caduque la vision selon laquelle la décision anticipée se résumerait à un acte administratif unilatéral classique* »⁵².

L'administration et le contribuable concluent quotidiennement des « arrangements ». Ce phénomène s'explique d'une part, par la recherche croissante de sécurité juridique du contribuable face à une législation fiscale de plus en plus complexe et d'autre part, par le désir de l'administration de percevoir plus efficacement et correctement l'impôt ce qui implique que l'administré doit être considéré comme un client qui a droit à un bon service⁵³.

La thèse contractuelle fut développée par E. Van de Velde qui y a consacré sa thèse de doctorat⁵⁴. Nous proposons de résumer son propos⁵⁵.

Sous-section 2 : La notion d' « arrangement » fiscal

Le choix de la terminologie « arrangement » s'explique par le caractère plus général et neutre dans sa qualification juridique⁵⁶.

Ainsi, cette notion vise toutes les situations lors desquelles le fisc et le contribuable se rencontrent quelque part afin de donner corps à une relation plus réciproque. La notion bénéficie d'une définition large : « *une prise de position individuelle, implicite ou explicite, adoptée par le fisc en sa qualité d'autorité administrative et, par le biais de son accord, par le contribuable, indépendamment du cadre juridique formel ou informel et quel que soit le niveau de pouvoir ou de stade de taxation concerné, et qui a pour effet d'accroître la sécurité juridique en ce qui concerne des incertitudes caractérisant la mise en œuvre, à l'égard de la situation concrète du contribuable, de la loi fiscale* »⁵⁷.

De cette façon peuvent être notamment englobés par ce terme, les décisions anticipées mais également les *prefiling meetings* ou l'acte administratif unilatéral⁵⁸.

⁵² E. Traversa, *op. cit.*, p. 188.

⁵³ E. Van de Velde, « La protection du contribuable en cas d'accord avec l'administration fiscale » *in* Deckers, V. et al. (dir.), *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 150.

⁵⁴ Voyez : E. Van de Velde, « 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen », 1^e éd, Bruxelles, Intersentia, 2009, 589 p.

⁵⁵ E. Van de Velde, « La protection du contribuable en cas d'accord avec l'administration fiscale » *in* Deckers, V. et al. (dir.), *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 154.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 151.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 151.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 151.

Définir juridiquement l' « arrangement » n'est pas aisé. En effet, il prend « *position à la frontière du droit public et du droit privé, d'une relation verticale et horizontale, de l'intérêt public et privé* »⁵⁹. De cette manière, l' « arrangement » est une « *convention unilatérale obligatoire relative à l'exercice des compétences. Le fisc prend un engagement en tant qu'autorité administrative, quant à la manière dont il mettra en œuvre sa compétence d'imposition dans le cadre de la situation concrète du contribuable* »⁶⁰.

En ayant recours au terme « convention », cette doctrine inscrit l' « arrangement » dans le champ contractuel. On retrouve alors une offre et une acceptation dont le fisc est celui qui exécute unilatéralement l'engagement principal⁶¹.

Cette convention, à l'image de toute convention, se doit de respecter la loi. On retrouve ainsi des limites du point de vue international, par exemple les normes O.C.D.E. ou la réglementation européenne en matière d'aides d'État⁶².

La convention doit également prêter attention aux balises nationales. Ainsi, la convention doit respecter les principes constitutionnels de légalité et d'égalité mais également les principes généraux de bonne administration⁶³.

Quant à la compatibilité de ces conventions avec l'ordre public, E. Van de Velde estime que la position selon laquelle « *tout le droit fiscal intéresse l'ordre public et que, pour cette raison, des « arrangements » en matière fiscale sont inadmissibles* » doit être revue⁶⁴. En effet, selon cette dernière, seules les conventions qui dérogent aux lois qui fixent les éléments essentiels de l'impôt sont contraires à l'ordre public. L'article 2 (anciennement numéro 6) du Code civil stipule en effet : « *On ne peut déroger, par des conventions particulières, aux lois qui intéressent l'ordre public et les bonnes mœurs* ». Par conséquent, si on ne déroge pas à ces règles, il n'est pas interdit de conclure une convention.

Sous-section 3 : Incidences juridiques

Toujours dans cette optique de conférer la plus grande sécurité juridique possible au contribuable, la qualification d' « arrangement » fiscal n'est pas sans conséquence.

Tout d'abord, le juge n'a pas le pouvoir de conclure un accord à la place du fisc. Ses pouvoirs se limitent à interpréter la loi et annuler la décision. Lorsque le fisc refuse de conclure un accord, le contribuable pourrait mettre en cause sa responsabilité précontractuelle. Par exemple, lorsque

⁵⁹ *Ibid.*, p. 154.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 154.

⁶¹ *Ibid.*, p. 155.

⁶² *Ibid.*, p. 152-153.

⁶³ *Ibid.*, p. 151-153.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 154.

les renseignements retenus à l'issue de réunions *prefiling* ne sont pas confirmés dans la décision anticipée⁶⁵.

Ensuite, bien qu'il s'agisse d'une convention, le contribuable dispose d'un droit subjectif à la décision anticipée. Le juge peut obliger l'administration à prononcer une décision anticipée⁶⁶.

Les parties étant liées par une convention, celle-ci forme la loi des parties et doit être exécutée de bonne foi en vertu de l'article 1134 du Code civil⁶⁷.

Enfin, les tiers pourraient également se prévaloir de l'article 1165 « *de sorte qu'ils puissent invoquer l'existence et le contenu d'un accord pour en déduire les conséquences appropriées à leur avantage. Seules les conséquences juridiques internes sont individuelles* ». Ils pourraient également revendiquer le même traitement en raison du principe d'égalité⁶⁸.

Sous-section 4 : Insuffisance de l'approche contractuelle

Si l'approche contractuelle s'inscrit dans un cadre innovant visant à parfaire le souhait du législateur de rendre les relations entre le contribuable et l'administration plus horizontales, il n'empêche que cette doctrine n'est pas exempte de toute critique.

Le législateur l'a clairement exprimé dans les travaux préparatoires : « *Un tel accord ne forme pas pour autant un contrat mais un cadre convenu d'exécution d'un engagement unilatéral conditionnel (...)* »⁶⁹. Dès lors, les principes de la théorie générale des obligations telles que la responsabilité précontractuelle ne peuvent être invoqués dans le cadre de la décision anticipée.

Si le législateur a souhaité un rapport plus horizontal entre l'administration et le contribuable, il n'a pas souhaité que ceux-ci négocient l'application de la loi fiscale. Si un espace de discussion est ouvert pour laisser la possibilité au contribuable d'exposer l'opération qu'il entend effectuer, il n'est certainement pas question d'une négociation sur l'application de la loi fiscale. Pas plus qu'il ne serait question d'une offre et d'une acceptation. En développant les *prefiling meetings*, la pratique a souhaité mettre les contribuables dans une situation confortable. Il n'en demeure pas moins que le contribuable n'accepte pas d'offre au sens strict du droit des obligations.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 155.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 155-156.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 156.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 157.

⁶⁹ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 58.

SECTION 4 : ACTE ADMINISTRATIF *SUI GENERIS*

Si la décision anticipée ne peut être réduite à un acte administratif unilatéral, elle ne peut pas d'avantage recevoir la qualification de contrat.

Rappelons que selon la loi, « *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* »⁷⁰.

Les travaux précisent qu'« *une décision anticipée constitue un acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances octroie un engagement unilatéral conditionnel relatif à la manière dont la loi, entendue au sens des règles de droit de portée générale (tels les traités, les lois et arrêtés), s'appliquera à une situation ou à une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal* »⁷¹.

Traditionnellement, on définit l'acte juridique comme étant « *celui qui est volontairement accompli par l'homme, dans le but de produire des effets de droit* »⁷².

Par ailleurs, l'acte juridique unilatéral est quant à lui « *celui qui n'exige l'intervention que d'une volonté. Aussitôt la manifestation de cette volonté acquise, l'acte est parfait, complet et produit tous ses effets de droit. Citons à titre d'exemples le testament (...)* »⁷³.

Par conséquent, ne faut-il pas conclure que la décision anticipée constitue un acte émanant de l'administration qui ne requiert que la volonté de celle-ci pour produire ces effets ?

Ainsi, il s'agirait d'un acte *sui generis* d'une nature toute particulière puisque l'administration dispose en vertu de la loi de la faculté d'interpréter la loi fiscale et de déterminer comment elle s'appliquera à une situation donnée. Le législateur a entendu habiliter le Service des décisions anticipées à statuer sur des questions de fait comme de droit.

Le prochain chapitre sera consacré à l'étude des effets juridiques de la décision anticipée, nous nous demanderons si, en usant de l'habilitation faite par le législateur, le Service des décisions anticipées ne remplit pas une fonction *quasi* normative ?

⁷⁰ Article 20, alinéa 2 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

⁷¹ Doc. Parl., Ch. Repr., 2001-2002, 1918/001, p 56-57.

⁷² H. De Page, « Traité élémentaire de droit civil belge », t. 1. 3^{ème} ed., Bruxelles, Bruylant, 1962, p32.

⁷³ *Ibid.*, p33.

CHAPITRE III : LES EFFETS JURIDIQUES D'UNE DÉCISION ANTICIPÉE

SECTION 1 : DISTINCTION ENTRE LA DÉCISION ANTICIPÉE ET LES DÉCISIONS DE PRINCIPE OU ACCORD INDIVIDUEL DE L'ADMINISTRATION

Les services du Service public fédéral Finances (ci-après : « SPF Finances ») peuvent toujours se prononcer par voie de décision de principe ou d'accord individuel même si l'opération tombe dans le champ d'application de la loi du 24 décembre 2002⁷⁴ (ci-après : « la Loi »).

Néanmoins ces décisions et accords se différencient de la décision anticipée. Tout d'abord, la condition suivant laquelle l'opération n'ait pas encore produit d'effet fiscal n'est pas requise. Ensuite, le formalisme que requiert une décision anticipée n'est pas d'application. Enfin, le SPF Finances est lié dans le mesure où il doit respecter les principes de bonne administration alors que les causes de caducité des décisions anticipées sont prévues par la loi⁷⁵.

Traditionnellement, on considère que ces accords entre l'administration et le contribuable ne peuvent porter que sur des faits. Or la décision anticipée va au-delà. En effet, celle-ci porte également sur des questions de droits⁷⁶.

SECTION 2 : LES CONDITIONS IMPOSÉES PAR LE SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES

Sous-section 1 : Position du problème

La question des conditions imposées par le Service des Décisions Anticipées (ci-après : « SDA ») n'a pas manqué d'agiter la doctrine depuis l'entrée en vigueur de la loi.

Les travaux préparatoires de la Loi stipule : « *Des obligations respectives doivent être respectées pour l'exécution d'une décision anticipée :*

⁷⁴ 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

⁷⁵ J. Vilain, *op. cit.*, p. 45.

⁷⁶ M. Bourgeois, « Accords, décisions anticipées, transactions », in Y.-H. Leleu (sous la direction de), *Chroniques notariales – Volume 69*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 113.

- *Le demandeur est tenu de réaliser les opérations comme il les a décrites, pour autant qu'elles se réalisent, afin de bénéficier de la sécurité juridique qui lui a été accordée sous condition ;*
- *Le Service public fédéral Finances s'engage sous cette condition à ce que la loi trouvera à s'appliquer comme la décision anticipée le précise*

Ces considérations ne s'opposent pas à ce que dans la pratique, le demandeur et le Service public fédéral Finances déterminent de commun accord et de manière préalable les opérations qui doivent être effectuées pour que la décision anticipée produise ses effets et celles qui ne peuvent être réalisées sous peine de rendre la décision caduque. Une décision favorable peut donc être subordonnée à des conditions et restrictions précises»⁷⁷.

Certains auteurs se sont néanmoins interrogés sur la validité des conditions imposées par le SDA « *Si rien d'anormal n'est à signaler lorsque les conditions demandées sont prévues par la loi, qu'en est-il des situations où le SDA ajoute lui-même une condition que la loi ne requiert pas ? En agissant de la sorte, le SDA ne fait-il pas office de législateur ? Nous pensons que cette question appelle une réponse affirmative* »⁷⁸.

La doctrine est divisée par rapport à cette question. Certains estiment qu'en vertu du principe de légalité, le SDA ne peut jamais ajouter de condition à la loi. D'autres admettent que des conditions soient insérées dans la décision anticipée dans certains cas.

Pour le Professeur Afschrift, la décision anticipée se doit d'être conforme à la loi. Ceci implique qu'en aucun cas, le SDA ne peut subordonner sa décision anticipée à des conditions autres que celles prévues par le législateur⁷⁹.

Le danger réside dans le fait que « *le contribuable soumis à des conditions illégales n'est pas lié par cette décision. En pratique néanmoins, le contribuable se soumettra aux conditions demandées en vue d'obtenir la sécurité juridique qu'il recherche ou renoncera généralement à effectuer la ou les opérations concernées par crainte d'un contrôle fiscal* »⁸⁰.

Si ces craintes sont légitimes, il faut constater qu'en pratique une certaine ligne de conduite du SDA s'est développée, comme nous le verrons, notamment dans le domaine des plus-values internes⁸¹.

Il s'agit cependant d'une vision restrictive du rôle du SDA. En effet, il faut constater que la législation fiscale comportent des concepts flous qui laissent place à une grande interprétation. Certains proposent alors d'opérer une distinction lors de l'examen des conditions imposées par le SDA afin de déterminer lesquelles sont acceptables ou non⁸².

Ainsi, selon cette interprétation, on retrouve au sein de la législation fiscale deux types de règles. D'une part, les règles dites « techniques » qui s'appliquent mécaniquement et ne laissent

⁷⁷ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 57.

⁷⁸ L. Pauwels et O. Willez, « Les circulaires administratives », in F. Stévenart Meeûs et E. Traversa, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Larcier, Bruxelles, 2020, p. 92-93.

⁷⁹ T. Afschrift, « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », *R.G.C.F.*, 2008/6, p. 446.

⁸⁰ L. Pauwels et O. Willez, *op. cit.*, pp. 92-93.

⁸¹ L. Pauwels et O. Willez, *op. cit.*, p. 93-94.

⁸² S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 293.

que très peu de place à l'interprétation. Face à ces règles, aucune condition ne peut être ajoutée⁸³.

D'autre part, dans le cadre des règles dites « ouvertes », qui doivent être interprétées pour s'appliquer, le SDA pourra assortir sa décision de conditions pour autant que celles-ci délimitent un cadre factuel « *Le SDA doit en effet tenir compte de la description de l'opération faite par le demandeur et de la possible interaction (future) de la décision anticipée avec d'autres dispositions légales. Lorsque, via la condition qu'il pose, le SDA parvient à préciser le cadre factuel dans lequel sa décision anticipée s'appliquera, une telle pratique n'est pas critiquable* »⁸⁴.

Nous voyons trois raisons motivant la possibilité pour le SDA d'assortir ses décisions anticipées de conditions.

Tout d'abord, il en va de la raison d'être de la décision anticipée. En effet, en instaurant ce système, le législateur a souhaité conférer une sécurité juridique au contribuable quant à l'opération qu'il effectue. Si la loi était claire et limpide, le contribuable n'aurait pas besoin de solliciter une décision anticipée et le SDA n'aurait pas la nécessité d'assortir ses décisions de conditions supplémentaires pour interpréter le texte.

Ensuite, dans un souci de cohérence et d'égalité, il est nécessaire que le SDA établisse une série de conditions afin de garder une ligne de conduite identifiable pour les contribuables.

Enfin, et il s'agit selon nous du point central de cette controverse, le législateur a souhaité conférer cette prérogative au SDA. Nous nous appuyons sur la loi et les travaux préparatoires pour étayer notre propos.

Pour rappel, la Loi stipule « *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* »⁸⁵.

Par ces termes, le législateur a entendu conférer au SDA un réel pouvoir d'interprétation. Ce dernier est chargé de déterminer comment la loi s'appliquera à une situation ou une opération particulière dans le respect du principe de légalité.

Comme le relève le Conseil d'État dans son avis : « *La demande de décision anticipée n'est donc pas limitée à des questions de fait mais peut porter sur l'interprétation de dispositions de la législation interne ou de convention internationale* »⁸⁶.

Il s'agit, selon nous, d'un élément crucial qui doit être apprécié au regard de l'article 170 de la Constitution qui consacre le principe de légalité. Pour rappel, « *Le principe de légalité et du consentement à l'impôt implique l'intervention du législateur chaque fois qu'il s'agit de*

⁸³ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 293.

⁸⁴ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 294.

⁸⁵ Article 20, alinéa 2 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

⁸⁶ Avis du Conseil d'État n°33.322/2 ; *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 128.

déterminer les éléments essentiels à la détermination et au recouvrement de la dette d'impôt »⁸⁷.

Cependant, la loi peut être complétée par des textes réglementaires pour autant que ceux-ci visent des éléments secondaires ou accessoires à l'impôt⁸⁸.

Rien n'interdit au législateur de conférer à un organe de l'administration, en l'espèce le SDA, la tâche de compléter les textes de loi et d'établir les éléments secondaires ou accessoires à l'impôt, pour autant que le principe de légalité soit respecté. C'est donc sous ce prisme que les conditions du SDA doivent être analysées. Pour chaque condition imposée par le SDA, il convient de s'interroger « la condition ajoute-t-elle un élément essentiel à loi ou s'agit-il d'un élément accessoire ? ».

A cet égard, on relève que le législateur confie régulièrement la tâche de compléter les textes de loi au Roi, l'Arrêté royal d'exécution du CIR/92 en est une parfaite illustration.

Si la décision anticipée est souvent comparée à la circulaire qui peut être interprétative⁸⁹, il convient d'insister sur le fait que la décision anticipée bénéficie d'une habilitation expresse de la part du législateur contrairement à la circulaire.

Sous-section 2 : Illustration : Le cas des plus-values internes

I. Description de l'opération

Il s'agit d'un montage qui a connu un grand succès auprès des praticiens de la fiscalité. Il s'effectue en trois temps⁹⁰.

Dans un premier temps, l'actionnaire d'une société opérationnelle (disposant de réserves conséquentes) va procéder à la vente ou l'apport de ses actions à une société holding qu'il détient, d'où l'appellation « plus-value interne ».

Une première question se pose à l'égard de cette première étape. La plus-value réalisée à l'occasion de la vente ou de l'apport constitue-t-elle une opération réalisée dans le cadre de la « gestion normale du patrimoine privée » visée par l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, 1^{er} tiret CIR/92. En d'autres termes, la plus-value est-elle exonérée ou doit elle être taxée au titre de revenus divers ?

⁸⁷ E. Traversa, « Article 170 : interdiction de délégation », in F. Stévenart Meeûs et E. Traversa, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Larcier, Bruxelles, 2020, p. 77.

⁸⁸ E. Traversa, « Article 170 : interdiction de délégation », in F. Stévenart Meeûs et E. Traversa, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Larcier, Bruxelles, 2020, p. 78.

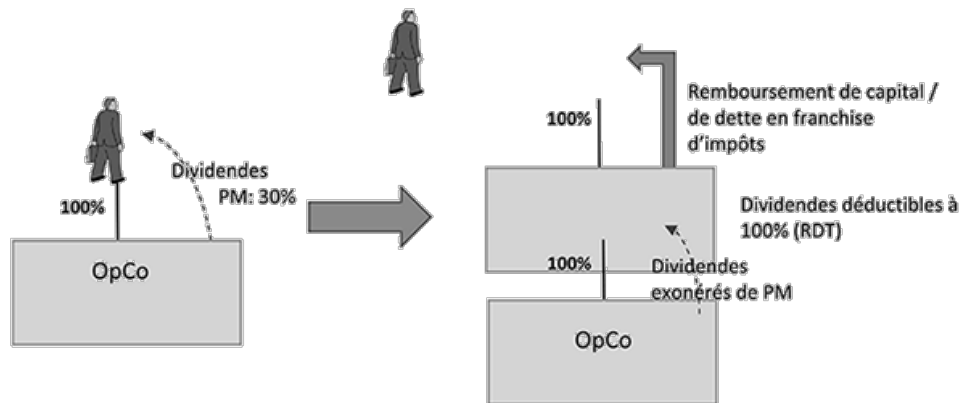
⁸⁹ L. Pauwels et O. Willez, *op. cit.*, p. 86.

⁹⁰ D. Philippe et A. Nollet, « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *T.F.R.*, 2019/4, n° 556, p. 175-176.

Dans un deuxième temps, la société opérationnelle va verser d'importants dividendes à la société holding. Ces dividendes bénéficient du régime RDT de sorte qu'ils sont exonérés de précompte mobilier⁹¹.

Enfin, la société holding va procéder à une réduction de capital en cas d'apport ou un remboursement de créance. De la sorte, le précompte mobilier de 30% est évité⁹².

Schéma 1 : Montage traditionnel de plus-value interne⁹³



II. Rôle du Service des Décisions Anticipées

Ce montage est remarquable du point de vue de l'ingénierie fiscale. Néanmoins, il n'est évidemment pas apprécié par l'administration qui constate que d'importants bénéfices ne sont pas imposés ce qui constitue une perte fiscale.

Les plus-values internes ont donc été combattues. De ce fait, soucieux de bénéficier de la plus grande sécurité juridique, les contribuables se sont tournés vers le SDA afin de s'assurer des conséquences de leurs opérations.

On retrouve ainsi de nombreuses décisions anticipées statuant sur la plus-value réalisée lors de l'apport ou de la vente des actions à la société *holding*. En effet, la notion de « *gestion normale du patrimoine privé* » est une notion sujette à interprétation.

C'est ainsi que le SDA a développé une réelle ligne de conduite en matière de plus-value interne, énonçant des conditions auxquelles le contribuable doit souscrire afin de bénéficier de l'exonération fiscale.

⁹¹ D. Philippe et A. Nollet, *op. cit.*, p. 175-176.

⁹² D. Philippe et A. Nollet, *op. cit.*, p. 175.

⁹³ D. Philippe et A. Nollet, *op. cit.*, p. 176.

Cette attitude a beaucoup agité les commentateurs. En effet, celle-ci ne s'inscrivait pas toujours dans la continuité des décisions judiciaires et a suscité de nombreuses controverses, certains voyant le SDA se substituer au législateur⁹⁴.

III. Développements

Pendant de nombreuses années, le SDA a tenu une position controversée. Le Professeur Afschrift a résumé et commenté celle-ci. Nous proposons de synthétiser son propos⁹⁵.

Le SDA a pendant longtemps suivi un avis du 9 septembre 2006 par lequel il soumettait l'octroi de la décision anticipée validant l'opération à différentes conditions :

- « *Aucune réduction de capital ne soit effectué par la société holding ;*
- *Aucune réduction de capital ne soit effectué par la société opérationnelle, sauf si ces moyens sont utilisés par la société holding pour de nouveaux investissements ou financements, sans que ces flux ne puissent bénéficier aux actionnaires ;*
- *Aucune modification de la politique de distribution des dividendes par rapport aux années précédentes, ne soit réalisée sauf s'ils sont affectés à de nouveaux investissements ou financements des sociétés du groupe ; cependant, en aucun cas, ces dividendes ne peuvent être distribués aux actionnaires personnes physiques ;*
- *Les management fees, rémunérations des dirigeants d'entreprise payés par la société opérationnelle, correspondent aux rémunérations antérieures des dirigeants de l'entreprise. Les flux financiers peuvent néanmoins être supérieurs aux rémunérations antérieures s'il apparaît que des prestations effectives qui n'étaient pas effectuées auparavant au niveau de la société opérationnelle, sont dorénavant effectuées par la holding tout en étant évaluées conformément au marché »*⁹⁶.

Ces conditions ont fait l'objet de nombreuses critiques. D'une part, celles-ci s'inscrivaient à contre-courant des critères retenus par la jurisprudence⁹⁷ et d'autre part, elles ne sont pas exemptes de toute critique d'un point de vue juridique.

⁹⁴ Voy. notamment : T. Afschrift, « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », R.G.C.F., 2008/6, p. 448-451.

⁹⁵ T. Afschrift, « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », R.G.C.F., 2008/6, p. 449.

⁹⁶ T. Afschrift, *op. cit.*, p. 449.

⁹⁷ « *Les critères retenus par la jurisprudence des cours et tribunaux en la matière sont essentiellement l'importance des capitaux investis par rapport au patrimoine de l'investisseur, la répétition des opérations, le recours à des emprunts pour financer l'acquisition, la rapidité des acquisitions et reventes, l'accomplissement d'opérations à haut risque, les recours à des professionnels de la vente, l'utilisation des connaissances, de l'expérience ou des relations d'affaires propres, le lien étroit avec la profession exercée par ailleurs, voire la complexité de l'opération.*

Les caractéristiques communes à ces différents critères sont que, fort logiquement, ils se réfèrent au contribuable lui-même et à des actes antérieurs à la réalisation du bénéfice imposé ou simultanément à celle-ci » T. Afschrift, *op. cit.*, p. 449.

D'abord, on peut constater le manque de lien entre ces conditions et le texte prescrit par le législateur⁹⁸.

Ensuite, ces critères confondent la manière dont le patrimoine privé du contribuable est géré et des actes accomplis par la société « *plus fondamentalement, lorsque la loi retient, comme en l'espèce, le critère de la gestion normale d'un patrimoine privé par une personne physique, on ne peut se référer à des actes accomplis par un tiers, que celui-ci soit la société cédée ou la société acquéreuse* »⁹⁹.

Citons encore, le délai de trois ans pendant lequel les conditions doivent être respectées. Celui-ci ne trouve aucune source légale constituerait une violation du principe de légalité en ajoutant une condition qui n'est pas fixée par la loi¹⁰⁰.

Enfin, le principe d'annualité est, lui-aussi, violé en ce que « *l'administration aurait le droit de considérer comme ne relevant pas de la gestion normale d'un patrimoine privé, un acte générateur d'un revenu, accompli au cours de l'année N, sous prétexte qu'un autre acte est accompli au cours de l'année N+3* »¹⁰¹.

Si ces conditions ont fait l'objet de nombreuses critiques de la part des praticiens de la fiscalité, il n'en demeure pas moins que de nombreux contribuables ont sollicité l'approbation du SDA et se sont soumis à ces conditions. On ne trouve, à notre connaissance, pas de litige devant les cours et tribunaux concernant spécifiquement ces conditions.

Depuis, le SDA a changé son fusil d'épaule. D'une part, on relève qu'il n'est pas enclin à donner son approbation quant aux plus-values internes provenant d'une vente d'action. D'autre part, les plus-values réalisées au terme d'un apport d'action sont soumises à des conditions empruntées de la jurisprudence à savoir¹⁰² :

- *«Le fait que l'apporteur ait détenu les actions pendant un certain laps de temps ;*
- *Le fait que l'apport s'intègre dans une opération simple qui ne recourt pas à des mécanismes complexes ;*
- *Le fait que le prix (et donc l'importance de la plus-value) soit la contrepartie de l'apport d'un élément de patrimoine privé que l'apporteur a fait fructifier ;*
- *Le fait que l'opération d'apport réponde à des motifs économiques autres que fiscaux (souci de gestion et de regroupement des sociétés du groupe, souci de planification patrimoniale et de pérennité des activités, volonté de concentrer une minorité de blocage au sein de la société holding, etc...)* ;
- *Le fait que les liquidités disponibles au sein de la société apportée ne sont pas excédentaires, en ce sens qu'elles sont nécessaires à la marche du groupe et à sa politique d'investissement* ».

Cette nouvelle ligne de conduite appelle plusieurs remarques.

⁹⁸ T. Afschrift, *op. cit.*, p. 449-450.

⁹⁹ T. Afschrift, *op. cit.*, p. 450

¹⁰⁰ T. Afschrift, *op. cit.*, p. 450.

¹⁰¹ T. Afschrift, *op. cit.*, p. 450.

¹⁰² D. Philippe et A. Nollet, *op. cit.*, p. 176.

Les nouvelles conditions imposées par le SDA semblent s'aligner sur la jurisprudence des cours et tribunaux. Ce constat doit être salué. En outre, on s'aperçoit que le SDA semble prendre plus de précautions et s'assimile moins à des conditions ajoutant des éléments essentiels de la loi. Ainsi, par exemple, le délai de trois ans a été remplacé par « *un certain laps de temps* », notion plus factuelle.

Enfin, on comprend la volonté de l'administration fiscale de lutter contre les pertes fiscales que peut engendrer ce type d'opération. C'est pourquoi, le législateur n'est pas resté inactif quant au sort des plus-values internes. Il a en effet pris des mesures afin de lutter contre ce montage. L'article 184, alinéa 3 du CIR/92 ainsi que la règle d'imputation proportionnelle des réductions de capital (article 18, alinéa 1^{er}, 2^o CIR/92) sont venus atténuer l'attractivité d'un tel montage. A cet égard, on notera qu'à plusieurs reprises, le SDA a précisé que la décision anticipée validant l'exonération de la plus-value au moment de l'apport ne constitue pas un blanc-seing pour procéder à une réduction de capital¹⁰³.

IV. Enseignements

L'exemple des plus-values internes a permis de démontrer que dans les faits, le SDA soumet bel et bien ses décisions à des conditions.

Si comme nous l'avons démontré, rien n'interdit au SDA d'imposer des conditions qui sont accessoires à la loi, il est par contre illégal d'ajouter des éléments essentiels à la loi. La décision anticipée dans son ensemble doit respecter les normes supérieures.

Néanmoins, de sérieuses questions restent en suspens.

Premièrement, dans sa recherche de sécurité juridique, le contribuable est prêt à se soumettre à des conditions même si celles-ci sont illégales. Néanmoins, dès l'instant où l'administration estimerait que la décision lui serait inopposable, le demandeur se trouve démuné et perd toute protection.

Ensuite, la question du contrôle de ces conditions est centrale. On constate qu'en l'absence de litiges judiciaires, les décisions du SDA ne sont soumises à aucun contrôle. En effet, si l'administration fiscale peut invoquer l'inopposabilité de la décision anticipée pour cause d'illégalité, elle doit alors désavouer le SDA ce qui en pratique arrive très peu souvent. De ce fait, les décisions anticipées ne sont pas contrôlées par le juge judiciaire. Tout au plus, elles sont publiées dans un rapport rendu public mais ce contrôle est *de facto* très insuffisant.

¹⁰³ D. Philippe et A. Nollet, *op. cit.*, p. 178-179.

SECTION 2 : OPPOSABILITÉ DE LA DÉCISION ANTICIPÉE À L'ADMINISTRATION

Sous-section 1 : Principe

Le principe de l'opposabilité de la décision à l'administration est consacré par la loi du 24 décembre 2002¹⁰⁴ (ci-après : « la Loi ») : « *Le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées. La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir* »¹⁰⁵.

La Loi indique la durée maximale de validité d'une décision anticipée, à savoir cinq ans sauf si la demande justifie une plus longue durée – les travaux préparatoires évoquent le cas des annuités d'amortissement d'un immeuble¹⁰⁶.

Le législateur a néanmoins prévu des exceptions qu'il qualifie de « causes de nullité ou de caducité d'une décision anticipée »¹⁰⁷.

Sous-section 2 : Causes d'inopposabilité relatives au comportement du contribuable

Les deux premiers critères énoncés par le législateur ont trait à l'exécution de bonne foi des opérations présentées initialement¹⁰⁸.

Dans ces situations, la décision anticipée est frappée de nullité *ex tunc* – la décision sera réputée n'avoir jamais existé¹⁰⁹.

On retrouve d'une part, le non-respect des conditions imposées par le Service des décisions anticipées (ci-après : « SDA) et d'autre part, le fait que le demandeur n'a pas décrit de manière complète et exacte la situation ou les opérations qu'il entend projeter ou lorsqu'il n'a pas exécuté l'opération telle qu'il l'avait décrite¹¹⁰.

¹⁰⁴ 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹⁰⁵ Article 23, alinéa 2 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹⁰⁶ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 65.

¹⁰⁷ *Ibid.*

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ Article 23, alinéa 2, 1° et 2° de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

I. Quant au non-respect des conditions

La loi énonce que l'administration n'est pas liée par la décision anticipée « *lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies* »¹¹¹.

Nous avons évoqué la question des conditions ajoutées par le SDA. Si l'on admet que la condition posée par le SDA est légale, se pose alors la question « *de savoir si le non-respect d'une condition de la décision anticipée, peu importe laquelle, entraîne la non-opposabilité de la décision ou si cette non-opposabilité ne s'applique qu'en cas de non-respect de certaines conditions particulières* »¹¹².

Selon certains, seule la violation d'une condition qualifiée de substantielle entraînerait l'inopposabilité de la décision anticipée à l'administration¹¹³.

Ils prennent pour exemple un jugement du tribunal de première instance de Bruxelles du 21 juin 2019¹¹⁴. Le SDA impose régulièrement comme condition que le demandeur joigne à la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés une annexe de laquelle il ressort que cette décision anticipée est correctement appliquée. En l'espèce, le contribuable n'avait pas respecté cette condition et se voyait refuser l'application de son ruling. Le tribunal estime qu'il s'agit d'une condition substantielle dont le but est de permettre au contrôleur de vérifier la correcte exécution du *ruling* : le fait de ne pas ajouter cette annexe pouvant être corrigé en la fournissant au cours d'un contrôle¹¹⁵.

Ces auteurs estiment que la conclusion de ce jugement pourrait être étendue à d'autres situations. Notamment en matière de plus-value interne « *Dans ces décisions on peut ainsi lire que « la décision est soumise à l'envoi par la demanderesse à son contrôle des contributions directes compétent d'une copie du rapport du réviseur d'entreprises indépendant confirmant la valeur des titres au moment de l'apport ». La transmission de cette copie du rapport est-elle une condition substantielle pouvant justifier la non-opposabilité du ruling en cas de non-respect ? Nous pensons que cela peut être débattu. (...) Malgré son apparent caractère substantiel et sa portée plus claire, il nous semble que l'absence de transmission ne devrait toutefois pas résulter en la non-opposabilité du ruling si le reste de ce dernier est respecté. Il convient en effet d'être pragmatique* »¹¹⁶.

Dès lors, se pose la question de ce qu'est une condition substantielle ? On cite par exemple, la condition relative au délai dont dispose le contribuable pour réaliser son opération ou encore une condition relative au changement de contrôle d'une société et la mesure anti-abus prévue à l'article 207, alinéa 8 du CIR/92¹¹⁷.

¹¹¹ Article 23, alinéa 2, 1° de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹¹² S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 305.

¹¹³ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 305.

¹¹⁴ G. Vael et V. De Brabanter, « Le tribunal de première instance de Bruxelles réaffirme la sécurité juridique attachée aux décisions anticipées », *Act. Fisc.*, 2020, liv. 28. Cité par S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 306.

¹¹⁵ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 306.

¹¹⁶ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 306.

¹¹⁷ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 306.

Ils concluent que les conditions substantielles se font rares en pratique pour deux raisons. Premièrement, le SDA doit respecter le principe de légalité et ne peut ajouter d'élément essentiel à la loi. Deuxièmement, la condition doit être suffisamment précise pour que le contribuable en connaisse la portée¹¹⁸.

Si cette notion de condition substantielle est favorable dans le chef du contribuable, elle nous paraît cependant poser de nombreuses questions d'un point de vue juridique.

Tout d'abord, les travaux préparatoires sont laconiques quant à la cause d'inopposabilité pour non-respect des conditions imposées par le SDA. On ne retrouve aucune trace d'une évocation de conditions qui devraient être substantielles ou non. Les travaux préparatoires évoquent uniquement le caractère précis de la condition¹¹⁹.

Ensuite, les cas d'inopposabilité de la décision anticipée sont des exceptions au principe. Ils doivent donc être interprétés strictement. Dans ce cadre, ne dépasse-t-on pas de l'interprétation stricte lorsque l'on recherche l'intention du SDA ?

En outre, en aboutissant à la conclusion que très peu de condition serait en réalité substantielle, ne dénie-t-on pas toute utilité à ces conditions de sorte que leur non-respect n'entraîne aucune conséquence pour le demandeur ?

Enfin, les travaux préparatoires estiment que les motifs prévus à l'alinéa 2, 1° et 2° de l'article 23 de la Loi ont trait à l'exécution de bonne foi des opérations présentées initialement. Dès lors, le respect des conditions imposées par le SDA ne doit-il pas s'apprécier au regard de la bonne foi ou non du demandeur ?

II. Quant à la description inexacte ou incomplète

L'hypothèse visée survient « *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* »¹²⁰.

La doctrine regrette l'utilisation de la notion de caractère complet. En effet, « *le caractère éventuellement incomplet de la description doit être apprécié à l'aune de ce qu'aurait pu être la décision anticipée si le SDA avait bénéficié des informations manquantes établies par l'administration. Si cette décision se révèle être différente ou soumise à d'autres conditions, la description pourrait alors être jugée incomplète* »¹²¹.

Il est délicat, en droit fiscal, d'évaluer le caractère complet d'une déclaration en prenant la place du SDA s'il avait pu bénéficier des informations manquantes.

A nouveau, vu les travaux préparatoires, nous pensons qu'il faut analyser cette exception en fonction de la bonne foi du contribuable. Ce dernier a-t-il fourni l'ensemble des éléments dont

¹¹⁸ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 308.

¹¹⁹ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 57 : « *Une décision favorable peut donc être subordonnée à des conditions et restrictions précises* ».

¹²⁰ Article 23, alinéa 2, 2° de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹²¹ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 308.

il disposait de bonne foi ou s'agit-il d'une omission volontaire ? Dans le premier cas, le contribuable pourrait être protégé, à l'inverse si la mauvaise foi est avérée, la décision anticipée devrait être inopposable.

Sous-section 3 : Cause d'inopposabilité résultant d'une modification du cadre juridique de la décision

La décision anticipée est inopposable à l'administration « *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* »¹²².

Cette exception résulte de la force obligatoire et de l'effet immédiat des règles de droit de portée générale. Par l'insertion de cette exception, le législateur consacre la primauté de la loi nouvelle dans le but d'éviter que deux ou plusieurs dispositions légales ne s'appliquent au même moment à des situations ou des opérations identiques¹²³.

De la sorte, les décisions anticipées ne sont plus opposables à l'administration fiscale à partir de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions portant sur les effets des opérations ou sur les situations couvertes par les décisions antérieures¹²⁴.

Cette exception n'est pas sans conséquence pour le contribuable. Comme le font remarquer certains auteurs, des situations défavorables peuvent se présenter, par exemple l'hypothèse « *du contribuable ayant obtenu une décision anticipée durant l'année X mais ne comptant l'exécuter qu'en l'an X+1. Si la législation pertinente est entretemps modifiée, il est avisé que le contribuable retourne vers le SDA afin d'envisager un avenant qui permettra de garantir que la décision anticipée liera effectivement le SPF Finances après que l'opération soit exécutée* »¹²⁵. On bascule alors dans l'hypothèse de l'illégalité de l'acte qui sera envisagée *infra*¹²⁶.

Sous-section 4 : Cause d'inopposabilité quant aux modifications des effets essentiels de la situation

La loi du 24 décembre 2002 prévoit également que « *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*

¹²² Article 23, alinéa 2, 3° de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹²³ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 66.

¹²⁴ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 66

¹²⁵ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 304.

¹²⁶ Voyez la sous-section 5 relative à l'illégalité de la décision anticipée.

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 »¹²⁷.

Le but poursuivi par cette exception est de prémunir l'administration des pratiques frauduleuses complexes. Il s'agit de situations spécifiques où la prise en compte de l'intérêt général se heurte à l'octroi de la sécurité juridique¹²⁸. Les travaux préparatoires citent par exemple des « situations particulières dans lesquelles peuvent intervenir des hommes de paille, être utilisés des montages financiers, sociétés qui se créent et qui disparaissent ou des techniques d'organisation d'insolvabilité, etc. (...) »¹²⁹.

La doctrine analyse cette situation comme étant une « cause de rattrapage » offerte à l'administration lorsque la décision anticipée se heurte à l'intérêt général. L'administration se doit de démontrer que les conditions sont réunies pour mettre en œuvre cette cause d'inopposabilité « *il est en effet nécessaire de déterminer quels sont les effets qui sont essentiels, les éléments qui sont connexes ou ultérieurs qui modifient ces effets et qu'on peut imputer directement ou indirectement au demandeur* ».

Néanmoins, cette hypothèse prévue par le législateur n'a rencontré que peu de cas en pratique¹³⁰.

Sous-section 5 : Illégalité de la décision anticipée

L'hypothèse d'inopposabilité pour cause d'illégalité est prévue par la loi « lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne »¹³¹.

Le législateur ne souhaite pas que les décisions anticipées puissent d'une part, entraîner des remises ou modérations d'impôt et d'autre part, autoriser ou entériner des situations illégales¹³².

L'illégalité peut survenir à différents stades. Tout d'abord, elle peut être liée à l'acte lui-même au moment où l'administration rend la décision. Ensuite, elle peut également résulter d'un revirement de jurisprudence des cours et tribunaux à propos d'une interprétation courante de l'administration. Ainsi, un contribuable pourrait agir conformément à la décision anticipée légale au temps t_0 et voir cette décision devenir illégale au temps t_{+1} .

Ce phénomène peut se présenter, par exemple, dans les situations suivantes¹³³ :

¹²⁷ Article 23, alinéa 3 de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹²⁸ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 67.

¹²⁹ *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 68.

¹³⁰ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 305.

¹³¹ Article 23, alinéa 2, 4° de la 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, *M.B.*, 31 décembre 2002.

¹³² *Doc. Parl. Ch. Repr.*, 2001-2002, 1918/001, p. 66.

¹³³ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 311-317.

- Une jurisprudence constante des cours et tribunaux condamnent une interprétation administrative sur laquelle l'administration a basé sa décision anticipée ;
- La Cour de cassation a opéré un revirement de la jurisprudence qui a un effet déclaratif ;
- Le législateur prend une loi interprétative, ce qui a pour conséquence que celle-ci s'applique rétroactivement ;
- La Cour constitutionnelle prononce un arrêt annulant la loi sur laquelle le *ruling* est basé ;

La sécurité juridique du contribuable se trouve alors menacée. Peut-il se prévaloir du principe de confiance légitime et de sécurité juridique pour que sa décision anticipée reste opposable à l'administration ? Cette question appelle une réponse négative¹³⁴.

En 1992, la Cour de cassation a ouvert la porte aux principes de bonne administration en matière fiscale. Elle a estimé que : « *Attendu que les principes généraux de bonne administration comportent le droit à la sécurité juridique ; que ces principes s'imposent aussi à l'administration des finances ;*

*Que le droit à la sécurité juridique implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme étant une règle fixe de conduite et d'administration; qu'il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'il ont fait naître dans le chef du citoyen »*¹³⁵.

De nombreux auteurs ont alors pensé que les contribuables pourraient dorénavant être protégés. Néanmoins, cette porte s'est vite refermée « *La Cour de cassation a même réduit à peau de chagrin la substance de l'arrêt de 1992 en requalifiant en tant que question de droit le caractère irrégulier d'une comptabilité : « le citoyen ne peut pas s'attendre à ce que l'administration considère qu'une comptabilité irrégulière conserve son caractère probant à l'encontre des règles légales (...) »*¹³⁶.

Le principe de légalité doit primer lorsqu'il est mis en balance avec le droit à la sécurité juridique. Si, pour des questions de fait, le principe de sécurité juridique et de légitime confiance peut venir au secours du contribuable, lorsqu'il est face à des situations *contra legem*, le juge doit nécessairement faire respecter la loi¹³⁷.

A ce jour, cette primauté est confirmée tant par la jurisprudence des Cours et tribunaux que celle de la Cour de cassation¹³⁸.

Certains auteurs ont tenté de secourir le contribuable en invoquant des normes internationales.

D'une part, une interprétation large de l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ainsi que l'article 6 de la convention permettrait d'opérer une mise en balance entre le principe de légalité et l'atteinte au droit à la sécurité

¹³⁴ Voyez à ce sujet : M. Bourgeois, « Principes généraux de bonne administration, sécurité juridique et confiance légitime » in Y.-H. Leleu (sous la direction de), *Chroniques notariales – Volume 69*, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 116-123.

¹³⁵ Cass., 27 mars 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 680.

¹³⁶ Cass., 10 décembre 2009, *Pas.*, 2009, n°136 cité par M. Bourgeois, *op.cit.*, p. 118.

¹³⁷ M. Bourgeois, *op. cit.*, p. 117.

¹³⁸ Voyez les différents arrêts cités par M. Bourgeois, *op. cit.*, p. 121.

juridique du contribuable. Cette mise en balance s'effectuerait au regard du principe de proportionnalité¹³⁹.

Dans cette hypothèse, la primauté du principe de légalité ne serait plus absolue et pourrait céder le pas au respect des attentes légitimes du contribuable dans le cas où le principe de proportionnalité serait dépassé¹⁴⁰.

Néanmoins, à ce jour, cette théorie n'a pas reçu d'écho en jurisprudence ni de la part des Cours et tribunaux ni de celle de la Cour de cassation.

La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne s'est déjà prononcée sur cette question. Par son arrêt Elmeka¹⁴¹, elle estime que « *selon une jurisprudence constante de la Cour, les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique font partie de l'ordre juridique communautaire. A ce titre, ils doivent être respectés par les institutions communautaires, mais également par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires (...). Il en découle que les autorités nationales sont tenus de respecter le principe de protection de la confiance légitime des opérateurs économiques* »¹⁴².

Deux conditions sont néanmoins requises. Premièrement, les actes des autorités administratives ont pu créer dans l'esprit d'un opérateur économique prudent et avisé, une confiance raisonnable. Deuxièmement, cette confiance doit être légitime¹⁴³.

Cette jurisprudence européenne n'est d'application que pour les matières harmonisées de sorte qu'elle ne peut servir de fondement pour la matière des impôts sur les revenus par exemple¹⁴⁴.

En conclusion, le contribuable se trouve fort démuni face à une décision anticipée dont l'illégalité serait issue soit du comportement de l'administration soit de la jurisprudence des différentes cours et tribunaux du pays.

Certes, le contribuable peut toujours mettre en cause les principes de bonne administration pour obtenir une indemnité réparant le préjudice subi mais cela ne répond sans doute pas à ses attentes, à savoir obtenir la sécurité juridique. De plus, l'établissement du dommage en matière fiscale n'est jamais aisé.

¹³⁹ Cette théorie a été développée par Madame Moris, conseillère à la Cour d'appel de Bruxelles. Elle est relatée par M. Bourgeois, *op. cit.*, p. 118.

¹⁴⁰ M. Bourgeois, *op. cit.*, p. 117-118.

¹⁴¹ Arrêt Elmeka C-181/04 à 183/04, EU:C:2006:563.

¹⁴² Arrêt Elmeka C-181/04 à 183/04, EU:C:2006:563. pt. 31.

¹⁴³ Arrêt Elmeka C-181/04 à 183/04, EU:C:2006:563. pt. 32.

¹⁴⁴ M. Bourgeois, *op. cit.*, p. 119.

SECTION 4 : L'OPPOSABILITÉ DE LA DÉCISION AU JUGE

Les recours judiciaires à l'encontre des décisions anticipées ne sont pas nombreux. Néanmoins, on retrouve quelques décisions de jurisprudence qui permettent d'identifier une certaine ligne de conduite.

La loi du 24 décembre 2002 ne prévoit pas de recours à l'encontre de la décision anticipée. Il faut se référer au Code judiciaire qui confie aux tribunaux de première instance la compétence concernant les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt¹⁴⁵. Dès lors, les tribunaux de première instance sont compétents pour connaître d'une contestation de la décision anticipée.

Tout d'abord, s'était posée la question de l'intérêt à agir du contribuable¹⁴⁶. La jurisprudence reconnaît au contribuable le droit d'agir à l'encontre d'une décision anticipée qui lui est défavorable. Différents raisonnements aboutissent à cette conclusion. Selon le tribunal de première instance de Bruxelles, une décision anticipée a un caractère liant pour le contribuable. De ce fait, il dispose d'un intérêt à agir¹⁴⁷. La Cour d'appel de Gand exprime que le contribuable, qui se voit refuser la sécurité qu'il recherche, a un intérêt à agir afin d'obtenir une nouvelle chance de voir sa situation appréciée dans un sens plus favorable¹⁴⁸.

Ensuite, quant au contrôle opéré par le juge, celui-ci est compétent pour contrôler la légalité de la décision. Il ne peut cependant pas se substituer à l'administration. Le juge ne dispose pas d'un pouvoir de pleine juridiction¹⁴⁹.

Ainsi « La portée de la compétence des cours et tribunaux est limitée à un contrôle de la légalité interne et externe de la décision de l'entité compétente de l'Administration flamande, c'est-à-dire que le juge doit se contenter de vérifier si l'entité compétente de l'Administration flamande a respecté les prescriptions légales lors de l'exercice de ses compétences attribuées en vertu de l'article 3.22.0.0.1, CFF – dont les principes généraux du droit –, et si l'entité compétente de l'administration flamande n'a pas outrepassé ses pouvoirs et n'a pas violé de formes substantielles ou prescrites à peine de nullité. Le contrôle de la légalité concerne le fond de l'affaire »¹⁵⁰.

¹⁴⁵ Article 569, alinéa 1er, 32° du Code judiciaire.

¹⁴⁶ Article 17 et 18 du Code Judiciaire.

¹⁴⁷ Trib. Bruxelles (nl.) 3 février 2020, *Cour. Fisc.*, liv. 4, 90-92.

¹⁴⁸ S. Van Crombrugge, « Décision anticipée défavorable : peut-on intenter une action en justice ? », *Fiscologue*, 2020, n°1642, p. 6. ; Trib. Bruxelles (nl.) 3 février 2020, *Cour. Fisc.*, liv. 4, 90-92.

¹⁴⁹ Trib. Bruxelles (nl.) 3 février 2020, *Cour. Fisc.*, liv. 4, 90-92.

¹⁵⁰ S. Van Crombrugge, « Décision anticipée défavorable : peut-on intenter une action en justice ? », *Fiscologue*, 2020, n°1642, p. 6.

SECTION 5 : L'EXISTENCE D'UN PRÉCÉDENT AU SEIN DES DÉCISIONS ANTICIPÉES

La doctrine s'est longuement interrogée sur la faculté à reconnaître aux décisions anticipées la valeur de précédent. Si la loi du 24 décembre 2002 (ci-après : « la Loi ») ne confère pas aux *rulings* la valeur de précédent, il est cependant certain qu'en pratique, les décisions anticipées ont un poids considérable¹⁵¹.

Tout d'abord, en imposant que les décisions anticipées soient publiées, le législateur a souhaité une certaine transparence de celles-ci. De la sorte, chaque contribuable peut consulter les décisions anticipées qui ont été rendues.

Ensuite, en établissant des conditions et une certaine ligne de conduite au sein de ses décisions, le Service des Décisions Anticipées a, *de facto*, créé une certaine jurisprudence au sein de son service¹⁵².

Par conséquent, certains se sont dès lors interrogés sur la question de savoir si la décision anticipée pouvait être assimilée à une circulaire¹⁵³.

La décision anticipée est un acte unilatéral destiné à un contribuable alors que la circulaire est émise pour l'administration. De plus, la décision anticipée est acte pris en vertu d'une habilitation précise émanant de la loi, contrairement à la circulaire.

Faut-il conférer une valeur de précédent aux décisions anticipées ?

Cette approche n'est pas sans risque, « *ne risque-t-on pas, à accorder la valeur de précédent aux décisions anticipées, à aboutir à conférer un certain crédit à des décisions qui seraient contraire à la loi ou qui interpréteraient la loi dans un sens par trop restrictif ou par trop extensif ?* »¹⁵⁴.

Néanmoins, de nombreux auteurs postulent qu'un contribuable puisse bénéficier du même régime que celui qui a été accordé au destinataire de la décision anticipée publiée « *selon notre analyse, ces précédents pourraient utilement être évoqués par les contribuables dans la cadre du litige qu'ils engagent à l'égard d'une administration fiscale (qui n'est en fait que le « bras fiscal » du Service public fédéral Finances et, plus généralement l'État belge) qui en refuserait l'application dans une situation identique, au nom notamment de l'interdiction de toute discrimination entre redevables par rapport à la tâche de l'administration qui est d'assurer l'exacte perception de l'impôt* ». ¹⁵⁵

La difficulté pour le contribuable sera de prouver qu'il se situe dans un niveau de comparabilité suffisamment élevé pour prétendre au même traitement¹⁵⁶.

¹⁵¹ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 344.

¹⁵² P. Malherbe, « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », R.E.I.D.F., 2017/1, p. 56.

¹⁵³ R. Forestini, *op. cit.*, p. 23.

¹⁵⁴ R. Forestini, *op. cit.*, p. 24.

¹⁵⁵ R. Forestini « La relation entre le service des décisions anticipées et le pouvoir judiciaire en combinaison avec l'interprétation des lois fiscales et le principe de sécurité juridique », R.G.C.F., 2010/1, p. 23.

¹⁵⁶ R. Forestini, *op. cit.*, p. 24.

Au niveau fédéral, la question avait été posée au ministre en 2011 qui avait déclaré « *la décision lie l'ensemble du Service public fédéral Finances pour le cas particulier qui fait l'objet de la décision mais, sous réserve du respect de traitement équitable des contribuables et du principe de confiance légitime, ne lie pas le SPF finances en dehors de ce cas particulier* »¹⁵⁷.

L'invocation par le contribuable du principe d'égalité et de confiance légitime requiert plusieurs conditions¹⁵⁸ :

- L'existence d'une ligne de conduite de l'administration via plusieurs décisions anticipées ;
- Un degré de comparabilité élevé

La jurisprudence semble partagée et frileuse dans cette matière. Tantôt elle constate que les deux conditions citées ci-dessus ne sont pas remplies, tantôt les juridictions refusent de reconnaître une opposabilité des décisions anticipées à leur égard¹⁵⁹.

Il semble cependant que le législateur soit enclin à reconnaître à la décision anticipée une valeur de précédent. A cet égard, on relèvera les travaux préparatoires de la loi du 16 mars 2021 qui modifient le régime de publicité des décisions anticipées. L'exposé introductif du rapport fait au nom de la Commission des finances et du budget énonce que « *Les décisions anticipées sont en principe publiées sous la forme de résumés individuels ou collectifs, de manière anonyme, dans le respect du secret professionnel. Toutefois, des dizaines de rulings ne sont pas encore publiés, ainsi que l'ont confirmé M. Steven Vanden Berghe, président du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale (SDA), et l'ancien ministre des Finances. De ce fait, les autres contribuables et services administratifs ne sont pas au courant de certains précédents et ne peuvent s'y référer* »¹⁶⁰.

¹⁵⁷ *Questions et réponses*, Chambre 2010-2011, 25 mars 2011, n° 53/28, pp. 36-38 (Question n° 314 de M. Arens) cité par S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 335.

¹⁵⁸ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 335.

¹⁵⁹ S. Gnedasj, E. Ravet, *op. cit.*, p. 335.

¹⁶⁰ *Doc. parl. Ch. Repr.*, 2020-2021, 0765/003, p. 3.

CHAPITRE IV : LA FORCE JURIDIQUE D'UNE DÉCISION ANTICIPÉE

SECTION 1 : LA DÉCISION ANTICIPÉE EST UNE NORME JURIDIQUE

Nous l'avons constaté lors de l'examen de la nature juridique de la décision anticipée¹⁶¹, celle-ci est un acte administratif *sui generis* d'une nature toute particulière puisque l'administration dispose en vertu de la loi de la faculté d'interpréter la loi fiscale et de déterminer comment elle s'appliquera à une situation donnée. Le législateur a entendu habiliter le Service des décisions anticipées à statuer sur des questions de fait comme de droit.

A l'issue de l'examen des effets de la décision anticipée, nous pouvons établir que ce constat n'est que renforcé. Le *ruling* est créateur de droit, dans le chef de l'administration, du demandeur et des tiers.

Dès lors, il convient de s'interroger sur le caractère normatif de la décision anticipée. Au fond, ne s'agit-il pas de ce que Kelsen définit comme étant une norme juridique à savoir « la signification d'un acte par lequel une conduite est ou prescrite ou permise »¹⁶².

On retrouve deux types de normes juridiques celles qui créent soit une obligation – en l'espèce, la décision anticipée ne crée aucune obligation à l'égard du contribuable – soit une permission (« en autorisant ses destinataires à adopter un comportement donné, tout en leur laissant la possibilité de ne pas l'adopter »)¹⁶³.

Trois éléments permettent de conclure au caractère normatif du *ruling*.

Tout d'abord, nous avons tenté de démontrer que le Service des décisions anticipées avait été habilité par le législateur à ajouter des conditions à la loi sous réserve que ces conditions ne constituent pas des éléments essentiels de la loi et partant, ne violent pas le principe de légalité.

Ensuite, quant à la possibilité d'un recours judiciaire, nous constatons que la décision anticipée produit des effets juridiques tant à l'égard de l'administration, qui est liée par celle-ci, qu'à l'égard du demandeur qui se voit accorder ou non la sécurité qu'il requiert.

Enfin, les lignes de conduites et la « *jurisprudence* » développées par le Service des décisions peuvent bénéficier aux tiers qui peuvent, sous réserve du respect de certaines conditions, réclamer l'application du principe d'égalité.

L'illustration de cette valeur normative est le cas des plus-values internes, matière dans laquelle, le Service des décisions anticipées a littéralement créé du droit.

¹⁶¹ Voyez : Chapitre II : La nature juridique d'une décision anticipée

¹⁶² C. Berhendt et F. Bouhon, Introduction à la théorie générale de l'état, 3^{ème} ed., Larcier, Bruxelles, 2014, p22.

¹⁶³ *Ibid.*

Dès lors que l'on admet une valeur normative à la décision anticipée se pose une question plus fondamentale, « est-il acceptable dans un État de droit que l'administration dispose d'une compétence normative ? ».

Il n'est pas offusquant de voir l'administration se voir déléguer par le législateur la faculté de compléter les textes de loi. C'est d'ailleurs très souvent le cas, on peut citer par exemple l'Arrêté royal d'exécution du CIR/92.

SECTION 2 : LIMITES DE FORCE NORMATIVE DES DECISIONS ANTICIPEES

D.-E. Philippe estime que la force normative du *ruling* n'est plus à démontrer¹⁶⁴. Nous proposons de résumer synthétiquement son propos.

Cette force normative s'illustre à travers les destinataires de la décision anticipée.

Tout d'abord, la décision anticipée est contraignante à l'égard de l'administration en vertu de la loi du 24 décembre 2002. « *La force obligatoire du ruling vaut toutefois en principe uniquement pour le cas individuel sur lequel le SDA s'est prononcé* »¹⁶⁵.

Néanmoins, l'auteur s'interroge « *Faut-il y voir une source formelle du droit ?* »¹⁶⁶. Dès l'instant où on accepte que des règles de droit individuelles puissent être considérées comme telles, il faut y répondre par l'affirmative. Cependant deux conditions sont nécessaires :

- La décision anticipée doit être adoptée par l'autorité désignée par la loi ;
- La règle de droit individuelle qui en résulte est juridiquement contraignante à son égard.

Une réserve importante doit néanmoins être émise. Comme toute norme juridique, cette dernière se doit de respecter la hiérarchie des normes¹⁶⁷.

Ensuite, la décision anticipée n'a aucune force obligatoire pour le demandeur. Il reste libre d'effectuer l'opération ou non. Dans le cas où il réalise l'opération, il dispose d'un droit subjectif vis-à-vis de l'administration fiscale et peut lui opposer la décision anticipée¹⁶⁸.

Enfin, pour les tiers, la décision anticipée constituerait de la *soft law*, en ce sens qu'ils pourraient s'en inspirer mais ne supporteraient aucune contrainte¹⁶⁹.

¹⁶⁴ D.-E. Philippe, « le degré de force obligatoire du *ruling* », in I. Hachez, Y. Cartuyvels, H. Dumont, P. Gérard, F. Ost et M. van de Kerchove (sous la direction de), *Les sources du droit revisitées*, vol. 2, Bruxelles, Athemis, 2012, p. 662.

¹⁶⁵ *Ibid.*

¹⁶⁶ *Ibid.*

¹⁶⁷ D.-E. Philippe, *op. cit.*, p. 663.

¹⁶⁸ D.-E. Philippe, *op. cit.*, p. 663.

¹⁶⁹ D.-E. Philippe, *op. cit.*, p. 664.

CONCLUSION

Il ressort des développements relatifs à la nature et aux effets de la décision anticipée que le législateur a entendu conférer à cet instrument juridique un pouvoir considérable : interpréter la loi fiscale. Ce système est aujourd'hui salué de tous en pratique et est devenu indispensable tant la complexité du droit fiscal s'est accentuée au fil des ans.

En confiant cette prérogative au SDA, le législateur a *de facto* conféré une valeur normative à la décision anticipée. Il ne fait plus de doute qu'à ce jour, la décision anticipée constitue une norme juridique.

Faut-il y voir une substitution du SDA au législateur ? Nous ne le pensons pas. Si le législateur a habilité le SDA à prendre des décisions ayant une valeur normative, il peut toujours retirer ce pouvoir, au moyen d'une loi, s'il estime que le SDA dépasse le rôle qui est le sien.

Cette valeur normative confiée aux décisions anticipées prononcées par le SDA n'est pas sans danger. En effet, le contrôle de ces normes n'est pas optimale.

Ce sont les Cours et tribunaux qui sont les garants de la légalité de ces décisions. On remarque cependant qu'en pratique, très peu de litige arrive devant un magistrat. Ainsi, le pouvoir judiciaire n'est que très rarement amené à se prononcer sur la légalité de ces décisions.

Dès lors, ne faudrait-il pas réfléchir à un procédé qui permettrait plus efficacement le contrôle de ces décisions ?

Nous avons pu constater que le législateur avait fait un pas dans cette direction en modifiant l'article 5 de l'Arrêté royal du 30 janvier 2003¹⁷⁰ : l'objectif étant de conférer une plus grande transparence et que l'intégralité des décisions du SDA soient publiées.

À l'instar, par exemple du recours organisés devant le Conseil d'État pour les arrêtés royaux, ne faudrait-il pas organiser un recours devant une juridiction dans un délai imparti à dater de la publication de la décision afin de permettre à toute personne ayant un intérêt à agir, par exemple l'Inspection spéciale des impôts ou un contribuable, d'en contester la légalité ?

De cette manière, un contrôle efficace de ces décisions pourrait voir le jour et en renforcerait la légalité de ces décisions tout en assurant une plus grande sécurité juridique au contribuable.

¹⁷⁰ Arrêté du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 de la 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, *M.B.*, 12 février 2003.

BIBLIOGRAPHIE

Doctrine :

- Afschrift, Th., « Le respect du principe de légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », *R.G.C.F.*, 2008/6, p. 441-461.
- Berhendt, C. et Bouhon, F. Introduction à la théorie générale de l'état, 3^{ème} ed., Larcier, Bruxelles, 2014, 649 p.
- Bourgeois, M., « Accords, décisions anticipées, transactions », in Y.-H. Leleu (sous la direction de), *Chroniques notariales – Volume 69*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 113.
- Bourgeois, M., « Principes généraux de bonne administration, sécurité juridique et confiance légitime » in Y.-H. Leleu (sous la direction de), *Chroniques notariales – Volume 69*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 116-123.
- Buysse, C., « Action en justice contre une décision « négative » : oui, mais... », *Fiscologue*, 2010, n° 1216, p. 14.
- Forestini, R., « La relation entre le service des décisions anticipées et le pouvoir judiciaire en combinaison avec l'interprétation des lois fiscales et le principe de sécurité juridique », *R.G.C.F.*, 2010/1, p. 3-28.
- Gnedasj S. et Ravet E., « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : Réalité ou chimère ? », *R.G.C.F.*, 2020/4-5, p. 241-341.
- Hautfenne, P. et Afschrift, T., « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », *J.T.*, 2003/20, n° 6098, p. 393-413.
- Henkes, A., « « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation - Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique - 1er septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 281-369.
- Malherbe, P., « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », *R.E.I.D.F.*, 2017/1, p. 50-57.
- Meeûs, F.-S. et Traversa, E. (dir.), « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Bruxelles, Larcier, 2020, 637 p.

- Philippe, D.-E., « le degré de force obligatoire du *ruling* », in I. Hachez, Y. Cartuyvels, H. Dumont, P. Gérard, F. Ost et M. van de Kerchove (sous la direction de), *Les sources du droit revisitées*, vol. 2, Bruxelles, Athemis, 2012, p. 637-664.
- Philippe, D. et Nollet, A., « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *T.F.R.*, 2019/4, n° 556, p. 175-186.
- Traversa, E., « Le statut ambigu du *ruling* fiscal » in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, Bruxelles, Éd. Larcier, 2010, p. 181-197.
- Vael, G. et De Brabanter, V., « Le tribunal de première instance de Bruxelles réaffirme la sécurité juridique attachée aux décisions anticipées », *Act. Fisc.*, 2020, liv. 28
- Van Crombrugge, S., « Décision anticipée défavorable : peut-on tenter une action en justice », *Fiscologue*, éd. 1642, 2020, p 6.
- Vilain, J., « Cadre législatif et rôle du Service des décisions anticipées », in *Rulings*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 5-69.
- Van de Velde, E., « La protection du contribuable en cas d'accord avec l'administration fiscale » in Deckers, V. et al. (dir.), *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 149-157

Jurisprudence :

- Cass., 27 mars 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 680.
- C. const., 17 mai 2006, n°77/2006, B.1.4.
- Cass., 10 décembre 2009, *Pas.*, 2009, n°136.
- Arrêt Elmeka C-181/04 à 183/04, EU:C:2006:563.

Divers :

- Article du 2 mars 2021, « Le gouvernement réforme le système des *rulings* fiscaux », (disponible sur : <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/federal/le-gouvernement-reforme-le-systeme-des-rulings-fiscaux/10288182.html>).

- C. Chérui, « La réforme de la Commission du ruling ou comment casser un instrument que le monde nous envie », carte blanche disponible sur : <https://www.lecho.be/opinions/carte-blanche/la-reforme-de-la-commission-du-ruling-ou-comment-casser-un-instrument-que-le-monde-nous-envie/10288484.html>).