

Jurisprudence - Contrats et obligations

Cour de justice des Communautés européennes (1^{ère} chambre) 9 novembre 2006

Entrepreneur - Enregistrement - Responsabilité solidaire du maître de l'ouvrage - Dettes fiscales des entrepreneurs étrangers non enregistrés - Libre circulation des services - Manquement de l'Etat belge. Observations.

En obligeant les maîtres de l'ouvrage et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir quinze pour-cent de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes maîtres de l'ouvrage et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, la Belgique a marqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 et 50 du Traité CE, qui interdisent les restrictions à la libre prestation des services au sein de l'Union européenne.

(Commission des Communautés européennes / Royaume de Belgique)

C-433/04

1. Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en obligeant les commettants et les entrepreneurs, qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique, à retenir quinze pour-cent de la somme due pour les travaux effectués (ci-après l'« obligation de retenue ») et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants (ci-après la « responsabilité solidaire »), le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE.

Le cadre juridique national

2. En Belgique, le code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 (supplément au *Moniteur belge* du 30 juillet 1992), tel que modifié par l'arrêté royal du 26 décembre 1998 portant des mesures en vue d'adapter la réglementation relative à la responsabilité solidaire pour les dettes sociales et fiscales en application de l'article 43 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions (*Moniteur belge* du 31 décembre 1998, p. 42140, ci-après le « CIR 92 »), contient, à son titre VII, relatif à l'établissement et au recouvrement des impôts, un chapitre VIII, intitulé « Recouvrement de l'impôt », dans lequel figure une section II, elle-même intitulée « Activités pour lesquelles il doit être fait appel à un entrepreneur enregistré ».

3. Sont visées des activités diverses dans le secteur de la construction, déterminées conformément à l'article 400, 1^o, du CIR 92 par arrêté royal.

4. L'article 402 du CIR 92 dispose :

« *Paragraphe premier. Le commettant qui, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, fait appel à un entrepreneur qui n'est pas enregistré au moment de la conclusion de la convention, est solidaire-*

» *Paragraphe 2. L'entrepreneur qui, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, fait appel à un sous-traitant qui n'est pas enregistré au moment de la conclusion de la convention, est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales de son cocontractant. [...]*

» *Paragraphe 5. La responsabilité solidaire est limitée à trente-cinq [pour cent] du prix total des travaux, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, concédés à l'entrepreneur ou au sous-traitant non enregistré.*

» *Elle peut être engagée pour le paiement en principal, accroissements, frais et intérêts, quelle que soit leur date d'établissement :*

» *1. de toutes les dettes en matière d'impôts directs et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus relatives aux périodes imposables durant lesquelles les travaux concernés ont été effectués et aux périodes imposables antérieures ;*

» *2. de toutes les dettes en matière de précomptes relatives aux périodes durant lesquelles les travaux ont été effectués et aux périodes antérieures ;*

» *3. des créances fiscales d'origine étrangère pour lesquelles l'assistance au recouvrement est demandée dans le cadre d'une convention internationale. [...]* ».

5. L'article 403 du CIR 92 énonce :

« *Paragraphe premier. Le commettant qui effectue le paiement de tout ou partie du prix de travaux visés à l'article 400, 1^o, à un entrepreneur qui, au moment du paiement, n'est pas enregistré, est tenu, lors du paiement, de retenir et de verser quinze [pour cent] du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi et selon les modalités qu'il détermine.*

» *Paragraphe 2. L'entrepreneur qui effectue le paiement de tout ou partie du prix de travaux visés à l'article 400, 1^o, à un sous-traitant, est tenu, lors du paiement, de retenir et de verser quinze [pour cent] du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi et selon les modalités qu'il détermine.*

» *L'entrepreneur est toutefois dispensé, selon les conditions et modalités déterminées par le Roi, de l'obligation de retenue et de versement visée à l'alinéa premier si, au moment du paiement, le sous-traitant est enregistré comme entrepreneur.*

» *Paragraphe 3. Le cas échéant, les montants versés en exécution du présent article sont déduits du montant pour lequel le commettant ou l'entrepreneur est rendu responsable conformément à l'article 402 ».*

6. L'article 404 du CIR 92 prévoit que, si la retenue prévue à l'article 403 de ce code n'a pas été effectuée, une amende administrative représentant le double du montant dû est infligée au commettant ou, dans l'hypothèse visée à l'article 403, paragraphe 2, dudit code, à l'entrepreneur.

7. (...).

8. (...).

9. (...).

10. L'article 23 dudit arrêté royal, modifiant l'article 209 de l'arrêté royal d'exécution du [CIR 92], du 27 août 1993, établit les modalités selon lesquelles les montants retenus en application de l'article 403 du CIR 92 peuvent être restitués. Conformément audit article 23, dans la mesure où les montants retenus ne sont pas affectés au paiement des dettes fiscales, ils sont restitués au demandeur dans le plus bref délai et au plus tard dans les six mois à compter de l'introduction régulière de la demande de restitution.

La procédure précontentieuse

11. Par une lettre de mise en demeure du 13 février 2001, puis par un avis motivé du 23 octobre 2001, la Commission a notifié au Royaume de Belgique qu'elle considérait les dispositions nationales relatives à l'obligation de retenue et à la responsabilité solidaire comme incompatibles avec les articles 40 CE et 50 CE.

de deux mois à compter de la réception de celui-ci. N'étant pas satisfaite de la réponse réservée par le Royaume de Belgique à cet avis, la Commission a introduit le présent recours.

Sur le recours

Sur l'objet du recours

12. A titre liminaire, il convient d'indiquer que le gouvernement belge a contesté l'approche choisie par la Commission et a affirmé que l'examen de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire aurait dû être précédé de l'examen de l'obligation d'enregistrement, dans la mesure où l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire font partie intégrante d'un système plus large de lutte contre la fraude fiscale. Ce gouvernement a fait valoir que, si le droit communautaire ne s'oppose pas à l'obligation d'enregistrement, l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire doivent également être considérées comme compatibles avec ce droit.

13. A cet égard, il suffit de constater que la question de la compatibilité avec le droit communautaire de l'obligation d'enregistrement ne préjuge pas nécessairement de la compatibilité avec ce droit de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire.

14. Dès lors, et contrairement à la situation en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 4 mai 2006, Commission / Royaume-Uni (C-98/04, *Rec.*, p. I-4003), l'examen de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire peut être dissocié de l'examen de l'obligation d'enregistrement.

Sur le manquement allégué

Argumentation des parties ...

Appréciation de la Cour

28. A titre liminaire, il convient de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que l'article 49 CE exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'égard du prestataire de services établi dans un autre Etat membre en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction à la libre prestation des services, même si cette restriction s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux d'autres Etats membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités des prestataires des autres Etats membres qui, dans leur Etat membre d'origine, fournissent légalement des services analogues (voy., en ce sens, arrêts du 25 juillet 1991, Säger, C-76/90, *Rec.*, p. I-4221, point 12 ; du 7 février 2002, Commission / Italie, C-279/00, *Rec.*, p. I-1425, point 31 ; du 13 février 2003, Commission / Italie, C-131/01, *Rec.*, p. I-1659, point 26 ; du 19 janvier 2006, Commission / Allemagne, C-244/04, *Rec.*, p. I-885, point 30, et du 15 juin 2006, Commission / France, C-255/04, non encore publié au *Recueil*, point 37).

29. Ainsi que l'avocat général l'a indiqué au point 25 de ses conclusions, des mesures susceptibles de dissuader un opérateur de faire usage de la liberté de prestation des services relèvent de l'interdiction ainsi énoncée par le traité CE (voy., en ce sens, arrêts du 29 novembre 2001, De Coster, C-17/00, *Rec.* p. I-9445, point 33 ; du 11 décembre 2003, AMOK, C-289/02, *Rec.*, p. I-15059, point 36, et du 18 mars 2004, Leichtle, C-8/02, *Rec.*, p. I-2641, point 32).

30. En l'espèce, le fait que, en application de l'article 403 du CIR 92, le commentant ou l'entrepreneur doivent retenir en faveur de l'administration belge une somme correspondant à quinze pour-cent du prix facturé par un prestataire non enregistré

partie de ses revenus, qu'il ne peut récupérer qu'au terme d'une procédure administrative spécifique. Les inconvénients que l'obligation de retenue représente pour les prestataires non enregistrés et non établis en Belgique sont, dès lors, susceptibles de les dissuader d'accéder au marché belge afin d'y fournir des services dans le secteur de la construction.

31. De même, le fait que, en application de l'article 402 du CIR 92, le commentant ou l'entrepreneur qui contracte avec un prestataire non enregistré en Belgique soient rendus solidairement responsables pour toutes les dettes fiscales de ce prestataire relatives à des périodes imposables antérieures, à concurrence des trente-cinq pour-cent du prix des travaux à effectuer, est susceptible de dissuader ce commentant ou cet entrepreneur de recourir aux services d'un prestataire non enregistré et non établi en Belgique, fournissant légalement des services identiques dans son Etat membre d'établissement. S'il est vrai que la responsabilité solidaire s'applique indistinctement en cas de recours à un prestataire non enregistré, que celui-ci soit établi en Belgique ou dans un autre Etat membre, il convient néanmoins de constater que, sans priver les prestataires non établis et non enregistrés en Belgique de la possibilité d'y fournir leurs services, la disposition litigieuse leur rend difficile l'accès au marché belge.

32. L'obligation de retenue et la responsabilité solidaire constituent, dès lors, une restriction à la libre prestation des services.

33. Il résulte, cependant, d'une jurisprudence constante de la Cour qu'une réglementation nationale qui relève d'un domaine n'ayant pas fait l'objet d'une harmonisation au niveau communautaire et qui s'applique indistinctement à toute personne ou entreprise exerçant une activité sur le territoire de l'Etat membre concerné peut, en dépit de son effet restrictif pour la libre prestation des services, être justifiée pour autant qu'elle réponde à une raison impérieuse d'intérêt général qui n'est pas déjà sauvegardée par les règles auxquelles le prestataire est soumis dans l'Etat membre où il est établi, qu'elle est propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voy. arrêts Säger, *Rec.*, p. I-8453, points 34 et 35 ; du 23 novembre 1999, Arblade e.a., C-369/96 et C-376/96, *Rec.*, p. I-8453, points 34 et 35 ; du 24 janvier 2002, Portugaia Construções, C-164/99, *Rec.*, p. I-787, point 19 ; du 7 février 2002, Commission / Italie, précité, point 33 ; du 21 octobre 2004, Commission / Luxembourg, C-445/03, *Rec.*, p. I-10191, point 21, et Commission / Allemagne, précité, point 31).

34. Le gouvernement belge ayant soutenu que les mesures litigieuses sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général relatives à la lutte contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction, il convient de vérifier si une telle justification peut être accueillie.

35. A cet égard, si la Cour a effectivement jugé que la lutte contre l'évasion fiscale et l'efficacité des contrôles fiscaux peuvent être invoquées pour justifier des restrictions à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le Traité (voy. arrêts du 8 juillet 1999, Baxter e.a., C-254/97, *Rec.*, p. I-4809, point 18 ; du 26 septembre 2000, Commission / Belgique, C-478/98, *Rec.*, p. I-7587, point 39, et du 4 mars 2004, Commission / France, C-334/02, *Rec.*, p. I-2229, point 27), elle a également indiqué qu'une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure qui porte atteinte aux objectifs du Traité (voy., en ce sens, arrêts précités Commission / Belgique, point 45, et du 4 mars 2004, Commission / France, point 27).

36. En l'espèce, même en admettant que, dans certaines hypothèses citées par la

Belgique puissent être redevables des impôts, des précomptes et des taxes dont l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire entendent garantir le recouvrement, il est constant que l'application de ces mesures n'est pas limitée à ces hypothèses.

37. Or, la nécessité de combattre la fraude fiscale ne saurait suffire à justifier l'application de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire, de manière générale et préventive, à tous les prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique, tandis qu'une partie d'entre eux n'est en principe pas redevable des impôts, des précomptes et des taxes susvisés.

38. S'appliquant de manière automatique et inconditionnelle, les mesures litigieuses ne permettent pas de tenir compte de la situation individuelle des prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique.

39. S'agissant de l'obligation de retenue, un moyen moins restrictif que de priver les prestataires de services de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie non négligeable de leurs revenus aurait été de prévoir un système, basé sur l'échange des informations entre les commentants et les entrepreneurs, les prestataires et l'administration fiscale belge, permettant, par exemple, aux commentants et aux entrepreneurs de s'informer sur les éventuelles dettes fiscales de leurs cocontractants ou instaurant une obligation d'informer l'administration fiscale belge de tout contrat conclu avec des cocontractants non enregistrés ou de tout paiement opéré en leur faveur.

40. De même, s'agissant de la responsabilité solidaire, afin de limiter l'effet dissuasif que celle-ci produit sur les commentants et les entrepreneurs par rapport à tous les prestataires de services non enregistrés, qu'ils soient en principe redevables des impôts, des précomptes et des taxes susvisés ou non et qu'ils soient en règle en ce qui concerne leurs obligations fiscales ou non, un moyen moins restrictif aurait été de prévoir la possibilité, pour ces prestataires de services, de prouver la régularité de leur situation fiscale ou de permettre aux commentants et aux entrepreneurs d'échapper à la responsabilité solidaire s'ils ont effectué certaines formalités en vue de s'assurer de la régularité de la situation fiscale des prestataires de services avec lesquels ils envisagent de contracter.

41. De plus, ainsi que l'avocat général l'a relevé au point 42 de ses conclusions, le caractère disproportionné des mesures litigieuses est renforcé par leur application cumulative.

42. Il convient, dès lors, de constater que, en obligeant les commentants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir quinze pour-cent de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commentants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE.

Sur les dépens ...

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

1. En obligeant les commentants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir quinze pour-cent de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commentants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des

2. Le Royaume de Belgique est condamné aux dépens.

Siège : MM. P. Jann, J. N. Cunha Rodrigues et E. Levits (rapp.). Greffier : M. R. Grass. M.P. : M. A. Tizzano.

Plaid. : Me van de Walle de Ghelcke.

J.L.M.B. 06/1141

Observations

La responsabilité solidaire en cas de défaut d'enregistrement des entrepreneurs étrangers : la Belgique condamnée

1. Les entrepreneurs de construction et d'autres travaux immobiliers sont soumis en Belgique à des mesures particulièrement contraignantes, destinées à lutter contre les pourvoyeurs de main-d'œuvre qui organisent le travail au noir et contre les pratiques frauduleuses, spécialement les cas de fraude aux prélèvements sociaux et fiscaux dans ce secteur d'activité. L'une de ces mesures réside dans la subordination de la fourniture des services dans le secteur de la construction à l'obligation de s'enregistrer en qualité d'« entrepreneur » auprès de l'une des commissions provinciales d'enregistrement compétentes.

Un arrêté royal du 26 décembre 1998¹ définit les catégories de travaux et d'activités soumises à cette obligation (article premier)², les conditions à remplir (article 2) ainsi que la procédure applicable aux demandes d'enregistrement (articles 4 à 6). L'enregistrement doit en principe être précédé d'une enquête portant principalement sur l'observation par l'entrepreneur de ses obligations fiscales et sociales et sur sa capacité à continuer à les observer. L'enregistrement est ainsi considéré comme un « brevet – précaire – d'honorabilité à l'égard du fisc et de la sécurité sociale »⁴.

2. Les entrepreneurs non enregistrés en Belgique ne sont pas exclus de l'accès au marché belge de la construction. Cependant, si le cocontractant (maître de l'ouvrage ou entrepreneur principal) contracte avec un entrepreneur qui n'est pas enregistré pour la classe de travaux à réaliser, deux règles spécifiques sont applicables.

1. Arrêté royal du 26 décembre 1998 portant exécution des articles 400, 401, 403, 404 et 406 du code des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (M.B., 31 décembre 1998).

2. Au sens de l'article premier, paragraphe premier, 1° de l'arrêté royal du 26 décembre 1998, l'on doit entendre par « travail immobilier » : « tout travail de construction, de transformation, d'aménagement, d'entretien, de nettoyage et de démolition, de tout ou partie d'un immeuble par nature, ainsi que toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble de manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature ». L'article premier, paragraphe premier, 2° à 5° y assimile d'autres opérations (par exemple la fourniture et la fixation au bâtiment des éléments constitutifs d'une installation de chauffage, d'une installation sanitaire, d'une installation électrique, de rangements, de volets, de revêtements de mur ou de sol, ainsi que les travaux d'entretien ou de nettoyage de ces biens).

3. Parmi les conditions auxquelles l'entrepreneur doit satisfaire pour se voir octroyer l'enregistrement, l'on peut citer : le fait de ne pas se trouver en état de faillite (ou, pour une société, ne pas compter parmi ses administrateurs ou gérants des personnes faisant l'objet d'une procédure de déclaration de faillite), le fait de ne pas être redevable d'arriérés de salaires, d'impôts, de précomptes de cotisations à percevoir (étant entendu que ne correspond pas à une telle situation le fait d'être redevable de parcelles sommes sur la base d'un plan d'apurement dûment respecté), le fait de disposer des moyens financiers, administratifs et techniques suffisants pour respecter les obligations fiscales et sociales (voy. l'article 2 de l'arrêté royal du 26 décembre 1998).

4. M.A. FLAMME et P. FLAMME, « L'enregistrement des entrepreneurs. Un brevet – précaire – d'honorabilité à l'égard du fisc et de la sécurité sociale », J.T., 1979, p. 701 et suivantes. De manière générale, à propos de l'enregistrement des entrepreneurs après la réforme de 1998, voy. entre autres M. DEVROEY, *De registratie als aanmerksregister*, Lokeren, Konstruktieve Publicaties, 1999 ; H. VAN BRAUWEL (éd.), *De nieuwe wetgeving inzake aanmerksregister*. Een praktijkgerichte commentaar, coll. Recht en Ontoerend Goed, Bruges, die Keure, 1999 ; R. LEPOUTRE, « Registratie van de aannemer », in K. DEKETELEERE, M. SCHOUPS et A. VERBEKE, *Handboek bouwrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2004, p. 783 et suivantes ; P. SCHILLINGS, « L'enregistrement des entrepreneurs : régime et applications », in *Droit de la construction*, Liège, Editions du Jeune Barreau, 2006, p. 200.

D'une part, le cocontractant est érigé en débiteur solidaire envers les pouvoirs publics des dettes fiscales et sociales de l'entrepreneur non enregistré, pour un montant maximum correspondant à quatre-vingt-cinq pour-cent du coût total hors TVA des travaux⁵. D'autre part, lors de chaque paiement à l'entrepreneur non enregistré, le cocontractant est tenu de retenir sur le prix et de verser à l'administration fiscale et aux organismes de sécurité sociale respectivement quinze pour-cent du montant hors T.V.A. des travaux⁶. En cas d'absence de paiement des sommes faisant l'objet de la retenue le cocontractant peut se voir infliger une amende administrative égale au double de la retenue.

Les mesures précitées (qui ne s'appliquent pas lorsque le maître de l'ouvrage est une personne physique qui fait exécuter des travaux à usage strictement privé)⁷ ont un effet fortement dissuasif, de sorte que nul n'a intérêt à recourir aux services d'un entrepreneur non enregistré. Tel était le vœu du législateur lors de l'adoption des règles relatives à la responsabilité solidaire et à l'obligation de retenue⁸. La Cour d'arbitrage a, du reste, estimé que la différence de traitement entre les commentants qui contractent avec des entrepreneurs enregistrés et ceux qui contractent avec des entrepreneurs non enregistrés n'était pas disproportionnée, étant donné que l'objectif de cette législation réside dans la prévention de la fraude en matière fiscale et sociale⁹.

3. Lorsqu'un entrepreneur étranger désire réaliser en Belgique des constructions à usage professionnel, il est, en pratique, contraint d'obtenir son enregistrement comme entrepreneur en Belgique.

En effet, à défaut d'enregistrement, l'entrepreneur étranger éprouvera bien des difficultés à trouver des clients belges acceptant de prendre les sérieux risques liés à l'absence d'enregistrement du professionnel auquel ils auront fait appel : la responsabilité solidaire s'applique à toutes les dettes fiscales de l'entrepreneur, y compris à celles relatives à des « périodes imposables antérieures », c'est-à-dire des dettes nées dans le cadre de relations contractuelles auxquelles le client de l'entrepreneur sera resté totalement étranger ; le choix du maître de l'ouvrage pour un entrepreneur étranger non enregistré (ou le choix d'un entrepreneur général pour un sous-traitant étranger non enregistré) est donc lié à un risque financier important, susceptible de rendre ce choix bien moins attrayant.

L'obligation de retenue dissuade, en outre, cet entrepreneur étranger non enregistré puisque, que ce dernier soit ou non effectivement débiteur du fisc belge, il ne pourra disposer immédiatement d'une partie non négligeable de ses revenus et ne pourra les récupérer qu'au terme d'une procédure administrative spécifique durant laquelle il aura dû apporter la preuve de l'inexistence de la moindre dette fiscale à l'égard des

autorités belges ; un tel « retard de paiement automatique »¹⁰ est susceptible d'avoir une influence sur la décision d'opérateurs étrangers non enregistrés de fournir leurs services en Belgique.

4. Pour les motifs précités, la Commission européenne a adressé à la Belgique une lettre de mise en demeure le 13 février 2001. Dans cette lettre, la Commission déplorait l'incompatibilité de diverses dispositions fiscales et sociales applicables au secteur de la construction avec les règles du Traité CE relatives à la libre prestation de services.

Insatisfaite par les explications fournies par le gouvernement belge au sujet des articles 402 et 403 du CIR 92 précités¹¹, la Commission a formé un recours devant la Cour de justice, invitant celle-ci à constater que par la règle de « l'obligation de retenue » et par celle de « la responsabilité solidaire », la Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 et 50 du Traité CE. Ces dispositions exigent la suppression par les Etats membres des restrictions à la libre prestation de services au sein de l'Union européenne.

5. Dans son arrêt du 9 novembre 2006¹², la Cour de justice, suivant les conclusions de l'avocat général TIZZANO, constate le manquement de la Belgique aux obligations énoncées aux articles 49 et 50 du Traité CE¹³.

6. La Cour rappelle d'abord que l'article 49 vise la suppression de toute restriction à la libre prestation de services¹⁴, même si la restriction établie dans un Etat membre s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux des autres Etats membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités des prestataires des autres Etats membres qui, dans leur Etat membre d'origine, fournissent légalement des services analogues¹⁵. Par conséquent, que les

10. L'expression est employée par l'avocat général TIZZANO au point 29 de ses conclusions précédant l'arrêt commenté.

11. Le recours formé par la Commission ne concerne pas le régime de la responsabilité solidaire et de l'obligation de retenue liées aux dettes sociales de l'entrepreneur non enregistré, car, en ce qui concerne ce volet social et à la différence des articles 400 et suivants CIR 92, un régime d'exception est applicable si l'entrepreneur étranger n'est pas redevable de charges sociales en Belgique et qu'il n'a pas de personnel assujéti au régime belge de la sécurité sociale (voy. l'article 30bis, paragraphe 4, alinéa 4, de la loi du 27 juin 1969 relative à la sécurité sociale des travailleurs).

12. J.O. C 300 du 4 décembre 2006 ; l'arrêt n'est pas encore publié au Recueil.

13. Sur cet arrêt, voy. de manière succincte, C.B., « Enregistrement des entrepreneurs. Obligations contractuelles au droit européen », *Fiscologie*, 2006, n° 1047, p. 8 et suivantes ; D. GARABEDIAN et R. DE PIERPONT, « Aspects fiscaux de l'édification par un constructeur français sur le sol belge », in *Les opérations transfrontalières de construction. Journées franco-belges*, Bruxelles, Larcier, 2007 (à paraître). Pour un aperçu des conclusions de l'avocat général TIZZANO, voy. également I. DE TROYER, « Buitenlandse niet-geregistreerde aannemers : inhoudingsplicht en hoofdelijke aansprakelijkheid opdrachtgever onvettig ? », *Fisc. Act.*, 2006/14, p. 1 et suivantes.

14. Il n'est pas inutile de rappeler que la libre prestation de services se distingue de la liberté d'établissement par le caractère temporaire de l'activité économique. Cette notion est parfois malaisée à cerner. En effet, le concept d'établissement secondaire est perçu de manière élargie par la Cour ; à l'inverse, le bon accomplissement d'une prestation transfrontalière peut nécessiter une certaine infrastructure, tel un bureau (voy. C.J.C.E., 13 février 2003, Commission / Italie, C-131/01, Rec. p. I-1659). Il est, dès lors, délicat de savoir ce qui relève de l'installation stable et ce qui s'apparente à une installation provisoire. L'adjectif « temporaire » mentionné dans l'article 50 du Traité CE comme une indication de non-permanence est quelque peu dilaté, de telle sorte à permettre à la prestation transfrontalière une installation dans le temps, sans pour autant revêtir le caractère d'une installation stable (voy. C. PRIETO, « Liberté d'établissement et de prestation de services », *R.T.D.Eur.*, 2004, p. 533 et suivantes, spéc. p. 542-543). Les grands travaux de construction constituent un exemple de cette « dilution » du concept. Selon la Cour, « la notion de service au sens du Traité peut couvrir des services de nature différente, y compris des services dont la prestation s'étend sur une période prolongée, voire plusieurs années, lorsqu'il s'agit par exemple de services fournis dans le cadre de la construction d'un grand bâtiment » (C.J.C.E., 11 décembre 2003, Schmitzer, C-215/01, Rec., p. I-14847, point 30).

15. Voy. les précédents cités par la Cour dans l'arrêt commenté (point 28) ; arrêts du 25 juillet 1991, Säger, C-76/90, Rec., p. I-4271, point 12 ; du 7 février 2002, Commission / Italie, C-279/00, Rec., p. I-1425, point 31 ; du 13 février 2003, Commission / Italie, C-131/01, Rec., p. I-1659, point 26 ; du 19 janvier 2006, Commissi-

5. Pour les dettes sociales, le plafond est fixé à cinquante pour-cent du montant des travaux hors T.V.A. (article 30bis, paragraphe 3, de la loi du 27 juin 1969 relative à la sécurité sociale des travailleurs) ; pour les dettes fiscales, le plafond est fixé à trente-cinq pour-cent du montant des travaux hors T.V.A. (article 402 CIR 92). Sur la responsabilité solidaire générée en application de ces dispositions, voy. spéc. P. MOREAU, « L'enregistrement des entrepreneurs sous son aspect solidarité », in *Le point sur le droit des sociétés*, collection Formation permanente C.U.P.-U.L.G., vol. 41, 2000, p. 25 et suivantes.

6. Pour les dettes fiscales, voy. l'article 403 CIR 92. S'agissant des dettes sociales, le montant de la retenue s'élève à trente-cinq pour-cent du montant hors T.V.A. des travaux, dans le cas d'un entrepreneur principal faisant appel à un sous-traitant non enregistré pour des travaux relevant de la commission paritaire pour la construction (article 30bis, paragraphe 4, de la loi du 27 juin 1969 relative à la sécurité sociale des travailleurs).

7. Voy. l'article 30bis, paragraphe 10, de la loi du 27 juin 1969 relative à la sécurité sociale des travailleurs et l'article 407 CIR 92.

8. *Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415-1, p. 38.

deux mesures adoptées par le législateur belge pour lutter contre la fraude fiscale s'appliquent indistinctement aux entrepreneurs belges et étrangers imposables : il suffit que ces mesures soient simplement susceptibles de dissuader un opérateur d'exercer sa liberté de prester des services dans l'Etat membre de son choix pour qu'elles puissent être contrares à l'interdiction énoncée par le Traité¹⁶.

En l'espèce, selon la Cour, « les inconvénients que l'obligation de retenue représente pour les prestataires non enregistrés et non établis en Belgique sont (...) susceptibles de les dissuader d'accéder au marché belge afin d'y fournir des services dans le secteur de la construction »¹⁷; la perte temporaire, dans le chef de l'entrepreneur, d'une partie non négligeable de ses revenus, directement versés par son cocontractant à l'administration fiscale¹⁸, est, en effet, de nature à le faire réfléchir avant de proposer ses services à un cocontractant belge. De même, pour un maître de l'ouvrage ou un entrepreneur belge, le risque lié au choix d'un entrepreneur non enregistré est important, de sorte que leur choix devrait naturellement plutôt se porter sur un entrepreneur en règle d'enregistrement¹⁹.

Par ailleurs, la considération selon laquelle les deux mesures précitées seraient applicables aux entrepreneurs non enregistrés tant belges qu'étrangers, ne tient pas compte de la réalité. En effet, comme le constate l'avocat général TIZZANO, en raison notamment de la complexité de la procédure d'enregistrement, les entrepreneurs non enregistrés seront généralement des entrepreneurs étrangers (spécialement ceux souhaitant fournir leurs services en Belgique seulement à titre occasionnel), alors que les opérateurs belges seront presque toujours enregistrés comme entrepreneurs²⁰.

7. Ces entraves à la libre prestation de services peuvent se trouver justifiées lorsqu'elles répondent à un impératif légitime au sens du droit communautaire. Pour être reconnues comme tel, ces mesures doivent répondre à un certain nombre de conditions : appartenir à un domaine n'étant pas encore harmonisé, poursuivre un intérêt général, ne pas être discriminatoires, être objectivement nécessaires et proportionnelles, ou encore respecter le principe de la reconnaissance mutuelle ; il n'existe cependant pas de liste définitive de ces raisons d'intérêt général²¹.

En l'espèce, le gouvernement belge estimait que les deux mesures litigieuses s'imposaient au nom de la lutte contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction, laquelle constituerait un raison impérieuse d'intérêt général.

16. Voy. les conclusions de l'avocat général TIZZANO, point 25, citant les arrêts du 29 novembre 2001, *De Coste*, C-17/00, *Rec.*, p. I-9445, point 25; du 11 décembre 2003, *AMOK*, C-289/02, *Rec.*, p. I-15059, point 33 et du 18 mars 2004, *Leichtle*, C-8/02, *Rec.*, p. I-2641, point 32.

17. Point 30 de l'arrêt commenté.

18. Voy. *supra* n° 3.

19. Voy. *supra* n° 3.

20. Dans ses conclusions (point 36), l'avocat général TIZZANO précise que « les opérateurs nationaux seront (quasiment) toujours enregistrés comme entrepreneurs, puisqu'ils doivent satisfaire à cette obligation principalement pour pouvoir exercer leur activité en Belgique ». Cette appréciation n'est pas tout à fait exacte. Strictement parlant, il n'existe aucune obligation pour un entrepreneur d'être enregistré, et le défaut d'enregistrement n'est du reste pas constitutif d'une faute, ni n'entraîne la nullité du contrat d'entreprise (voy. Anvers 5 juin 2000, *A.J.T.*, 2001-2002, p. 476). C'est l'attestation d'accès à la profession dont doit disposer l'entrepreneur pour effectuer ses prestations. Il n'en reste pas moins cependant que si l'enregistrement n'est pas obligatoire, le régime mis en place à défaut d'enregistrement, mais également d'autres mesures, « (...) consistent des incitations financières puissantes pour que tant le commentant que son cocontractant entrepreneur veillent au respect de cette réglementation » (P. SCHILLINGS, « L'enregistrement des entrepreneurs : régime et applications », in *Droit de la construction*, Liège, Editions du Jeune barreau, 2006, p. 393 et suivantes, p. 399) ; outre la « responsabilité solidaire » et « l'obligation de retenue », ces incitations sont, entre autres, la perte pour le client du bénéfice des primes à la construction ou à la rénovation, la perte du taux réduite de T.V.A. pour la réalisation de certains travaux ou encore l'impossibilité de soumissionner pour des marchés publics (voy. P. SCHILLINGS, *op. cit.*, p. 400-402).

21. V. C. CAVALLARO et C. D'AMICO, *Diritto dei servizi della Unione europea*, 26^e édition, Datoe, 2000.

Cependant, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure portant atteinte aux objectifs du Traité²². Or, en l'espèce, force est de constater que certains entrepreneurs étrangers, non enregistrés, doivent subir la retenue opérée par leur cocontractant alors qu'ils peuvent même ne pas être redevables d'un quelconque impôt à l'égard du fisc belge, spécialement lorsque le temps de leur intervention sur le chantier n'excède pas une certaine durée.

Dès lors, selon la Cour, la nécessité de combattre la fraude fiscale « (...) ne saurait suffire à justifier l'application de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire, de manière générale et préventive à tous les prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique, tandis qu'une partie d'entre eux n'est, en principe, pas redevable des impôts, des précomptes et des taxes (visées pas ces mesures) »²³. D'autres mesures, moins restrictives, pourraient adéquatement remédier à la préoccupation de la lutte contre la fraude fiscale, sans nécessairement passer par une privation, dans le chef des entrepreneurs non enregistrés, de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie non négligeable de leurs revenus²⁴.

8. Ayant manqué à ses obligations en vertu du droit communautaire, la Belgique est désormais tenue de prendre toutes les mesures nécessaires pour se conformer à cet arrêt. Cette obligation découle de l'article 226 du Traité CE ainsi que du principe général de coopération loyale prévu à l'article 10 du Traité CE.

A défaut de se conformer à l'arrêt commenté, la Commission pourrait saisir la Cour une deuxième fois sur base de l'article 228 du traité CE et lui demander d'imposer une somme forfaitaire ou une astreinte²⁵.

9. A ce jour, les autorités belges ne semblent pas encore avoir adopté de position définitive en réaction à l'arrêt du 9 novembre 2006.

La mise en conformité du droit belge au droit communautaire paraît toutefois probable. En effet, une conséquence importante de cet arrêt (outre l'autorité absolue dont il dispose quant à l'interprétation qu'il donne du droit communautaire)²⁷ réside dans le fait que les particuliers peuvent dès maintenant invoquer cet arrêt en vue de faire déclarer inapplicables par les juridictions internes les dispositions nationales déclarées contrares au droit communautaire.

En d'autres termes, les maîtres de l'ouvrage ou entrepreneurs principaux faisant appel à des entrepreneurs étrangers non enregistrés pourraient valablement contester

22. Arrêt commenté, point 35, citant notamment les arrêts du 26 septembre 2000, *Commission / Belgique*, C-478/98, *Rec.*, p. I-7587, point 45 et du 4 mars 2004, *Commission / France*, C-334/02, *Rec.*, p. I-2229, point 27.

23. La durée d'un chantier belge au-delà de laquelle ce dernier sera censé constituer un « établissement stable » (entraînant la soumission à l'impôt belge du bénéfice tiré de ce chantier) dépend de la convention préventive de double imposition applicable. Par exemple, la durée du chantier est de six mois dans le cas d'un entrepreneur français qui n'est pas autrement installé (ni succursale ni bureau...) en Belgique (voy. l'article 4, paragraphe premier, de la convention belgo-française préventive des doubles impositions signée le 10 mars 1964), mais de neuf mois dans le cas d'un constructeur allemand (voy. l'article 5, paragraphe 2, de la convention belgo-allemande signée le 11 avril 1967) ou d'un constructeur néerlandais (voy. l'article 5, paragraphe 2, de la convention belgo-néerlandaise signée le 19 octobre 1970). Aux termes du modèle de convention préventive des doubles impositions de l'O.C.D.E., la durée du chantier est fixée à 12 mois (voy. l'article 5, paragraphe 3, du modèle de convention : « a building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months »).

24. Point 37 de l'arrêt commenté.

25. Voy. *infra* n° 9.

26. Ces deux sanctions peuvent être cumulées (voy. C.J.C.E., 12 juillet 2005, *Commission / France*, C-304/02). Voy. à ce sujet récemment S. VAN DER JEUGHT, « Double manquement ». Les recours contre un Etat membre pour non-exécution d'un arrêt en manquement », *J.T.D.E.*, 2006, p. 289 et suivantes.

27. Il joue à cet égard un rôle analogue à celui joué par un arrêt rendu sur question préjudicielle, au titre de

leur responsabilité solidaire, mais surtout refuser d'opérer la retenue de quinze pour-cent, les articles 402 et 403 du CIR 92 étant, en ce qu'ils s'appliquent aussi aux entrepreneurs étrangers, contraires au droit communautaire. Les entrepreneurs belges ne pourraient-ils dans ce cas se plaindre de l'avantage concurrentiel dont bénéficieraient ainsi les opérateurs étrangers ?

Nul doute, dès lors, que l'Etat belge souhaitera se prémunir contre les risques de subir une amende, mais également contre les conséquences liées à l'application de cet arrêt en droit interne.

A cet égard, le législateur belge pourrait s'inspirer des suggestions émises par la Cour dans son arrêt²⁸, par exemple, la suppression de l'obligation d'enregistrement pour les entrepreneurs, à tout le moins pour les entrepreneurs étrangers, assortie d'une obligation d'information relative aux dettes fiscales ou la limitation de la responsabilité solidaire aux cas dans lesquels l'entrepreneur national ou étranger ne serait pas en mesure de démontrer, par exemple par un certificat délivré par les autorités, qu'il a régulièrement satisfait à ses obligations fiscales²⁹.

Il semblerait que le législateur belge s'oriente vers cette dernière solution. Dans une communication du 15 décembre 2006, le ministre de l'Emploi indiquait qu'une modification de la procédure d'enregistrement devait être envisagée ; s'agissant des deux mesures condamnées par la Cour de justice, il suggérait une réforme aux termes de laquelle « le donneur d'ordre devra contrôler si son entrepreneur est enregistré sur un site web. S'il est enregistré, il ne risque rien. Sinon, il doit vérifier s'il a des dettes. Dans ce cas, il doit réclamer une attestation relative au montant des dettes. Ensuite, le donneur d'ordre doit, lors de chaque paiement à son entrepreneur, prélever la moitié et verser ce montant au fisc ou à l'O.N.S.S. En agissant de la sorte, il n'est plus solidairement responsable pour les dettes de l'entrepreneur. S'il n'effectue pas les prélèvements, il est solidairement responsable à part entière »³⁰. Pareil système nous paraît répondre à la critique de la Cour de justice. Fin janvier 2007, les projets de loi réformant le système actuel n'avaient toutefois pas encore été déposés au Parlement.

10. Bref, cet arrêt s'inscrit pleinement dans la continuité de la jurisprudence de la Cour relative à la libre prestation des services dans le secteur de la construction. Sur les dix dernières années, de nombreuses restrictions à cette liberté ont été stigmatisées par la Cour.

Ainsi, en ce qui concerne la Belgique, plusieurs pratiques ont récemment fait l'objet de condamnations, par exemple l'obligation pour les constructeurs d'acquitter des cotisations patronales (« timbres-fidélité » et « timbres-intempéries ») faisant double emploi avec des cotisations versées au lieu d'établissement³¹, ou encore l'obligation

28. Voy. les points 39 et 40 de l'arrêt commenté.

29. Dans ses conclusions (point 44), l'avocat général TIZZANO relevait qu'un tel système existe par exemple en Allemagne, où, dans le secteur de la construction, le commettant n'est considéré comme solidairement responsable des dettes fiscales de l'entrepreneur national ou étranger que si ce dernier ne présente pas un certificat délivré par les autorités fiscales attestant qu'il a régulièrement satisfait à ses obligations fiscales.

30. Communication du 15 décembre 2006 du ministre de l'Emploi VANVELTHOVEN (disponible sur le site www.kafka.be (10 janvier 2007)).

31. C.J.C.E., 28 mars 1996, Procédure pénale / Guioit, C-272/94, Rec., p. I-1905 ; voy. la convention collective belge du 28 avril 1998, conclue au sein de la commission paritaire de la construction, relative à l'octroi de « timbres-fidélité » et de « timbres-intempéries » (vendue obligatoire par un arrêté royal du 15 juin 1988, M.B., 7 juillet 1988). Selon la Cour, une telle obligation, même si elle était indistinctement applicable aux entreprises établies sur le territoire belge et à celles établies sur le territoire d'un autre Etat membre, constituait une restriction à la libre prestation de services dans la mesure où les secondes, devant payer des cotisations dans les deux Etats membres, voyaient leur position concurrentielle affectée ; une telle restriction n'aurait pu être justifiée par l'intérêt général qui s'attache à la protection sociale des travailleurs que dans la

pour les entreprises du secteur de la construction exécutant temporairement des travaux en Belgique de conserver, pendant cinq ans après qu'elles aient cessé d'occuper des travailleurs dans cet Etat, des documents sociaux (tels que le registre du personnel et le compte individuel) au domicile, situé en Belgique, d'une personne physique qui tient ces documents en tant que mandataire ou préposé³².

D'autres dispositions nationales applicables au secteur de la construction pourraient encore être analysées sous l'angle de l'article 49 du Traité CE. Ainsi, l'arrêt commenté ne vise pas le régime en vertu duquel le taux de T.V.A. applicable à certains travaux effectués à des habitations est ramené à six pour-cent à condition que les travaux soient facturés par une personne qui est « (...) enregistrée comme entrepreneur indépendant conformément aux articles 400 et 401 C.I.R. 1992 »³³, ni la perte, pour le client d'un entrepreneur non enregistré, du bénéfice des primes à la construction ou à la rénovation établies par les trois régions du pays³⁴. Or, ces dispositions, certes indistinctement applicables aux entrepreneurs belges et étrangers, ne présentent-elles pas le même effet que la règle de la responsabilité solidaire, puisqu'elles rendent plus onéreux, dans le chef du maître de l'ouvrage, le choix d'un entrepreneur étranger non enregistré ; partant, ne pourraient-elles être perçues, elles aussi, comme des restrictions supplémentaires à la libre prestation de services ?

Le droit européen accroit sans cesse son emprise sur le secteur de la construction³⁵. Marchés publics, normes techniques et sécurité des produits, détachement des travailleurs, reconnaissance des diplômes, n'en constituent que quelques exemples. De grands chantiers demeurent toutefois en friche, spécialement dans le domaine du droit privé de la construction³⁶. Si le droit européen de la construction avance à petits pas, les défis qui l'attendent demeurent donc considérables.

BENOÎT KOHL
Maître de conférences à l'U.Lg.
Avocat au barreau de Liège

32. C.J.C.E., 23 novembre 1999, Arblade, C-369/96 et C-376/96, Rec., p. I-8453 ; étaient visés les articles 8, 9 et 18 de l'arrêté royal du 8 août 1980 relatif à la tenue des documents sociaux (M.B., 27 août 1980).

33. Article premier bis, 4°, de l'arrêté royal n° 20 du 20 septembre 1970 fixant les taux de base de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ce taux. Voy. C.B., "Enregistrement des entrepreneurs. Obligations contraignantes au droit européen", *Fiscalogier*, 2006, n° 1047, p. 8 et suivantes, spéc. p. 9.

34. Voy. à ce sujet P. SCHILLINGS, "L'enregistrement des entrepreneurs : régime et applications", in *Droit de la construction*, Liège, Editions du jeune barreau de Liège, 2006, p. 393 et suivantes, p. 400.

35. A propos de l'impact du droit européen sur le secteur de la construction, voy. entre autres J. DALBY, *EU Law for the Construction Industry*, Londres, Blackwell, 1998.

36. Spécialement la responsabilité des constructeurs : voy. entre autres à ce sujet B. KOHL, "Des opérations transfrontalières de construction au droit européen de la construction. Observations de synthèse", in *Les opérations transfrontalières de construction. Journée Franco-Belge*, collection Contrats et Patrimoine, n° 5, Bruxelles, Larcier, 2007 (à paraître) ; C.E.C. JANSEN, *Towards a European building contract law. Defects*