ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 14 septembre 1981, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "modifiant l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus", et en ayant délibéré dans ses séances des 3 novembre, 10 novembre, 17 novembre, 24 novembre et 1er décembre 1981, a donné le 1er décembre 1981 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 14e september 1981 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen", heeft zich daarover beraden ter vergadering van 3 november, 10 november, 17 november, 24 november en 1ste december 1981, en op 1ste december 1981 het volgend advies gegeven :

L'article 64bis de l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus règle les modalités de détermination des revenus imposables dans le chef des associés des sociétés qui ont opté pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques.

Le paragraphe 3 de cet article prévoit que "la quote-part de chaque associé dans les bénéfices imposables ou dans la perte de la société est déterminée conformément aux dispositions de l'article 25, § 2, du même Code".

L'article 1er du projet a pour objet de compléter ce paragraphe par un deuxième alinéa qui tend à limiter la répartition de la perte entre les associés et de ne l'admettre que dans la mesure où cette perte peut être imputée sur les réserves correspondant aux bénéfices taxés dans le chef des associés. Si la perte est imputée sur un autre élément d'actif, le capital ou d'autres réserves que celles qui ont déjà été taxées dans le chef des associés, elle ne pourra être répartie.

Le projet, comme l'article 64bis de l'arrêté royal du 4 mars 1965 qu'il tend à compléter, invoque comme fondement légal l'article 95, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus, aux termes duquel "le Roi fixe les conditions auxquelles sont subordonnés l'octroi et le maintien du régime de l'option ainsi que les modalités de détermination des revenus imposables dans le chef des associés".

Eu égard à la limitation qu'elle prévoit pour la déductibilité des pertes, la disposition en projet appelle les observations suivantes :

I.

Le projet a pour objet, non de fixer des "modalités de détermination des revenus imposables", mais bien de modifier les règles qui déterminent l'assiette de l'impôt quant à ces

revenus, règles qui sont constitutionnellement de la compétence exclusive du législateur.

Si l'on se fonde sur le seul texte de l'article 95, alinéa 2, du Code, lequel est par ailleurs, au regard des articles 110 et 112 de la Constitution, d'interprétation restrictive, le projet excède les pouvoirs attribués au Roi.

Il importe toutefois de vérifier si, nonobstant le prescrit constitutionnel, le législateur n'a pas entendu donner au texte une portée plus large par une manifestation certaine de sa volonté lors des travaux préparatoires.

II.

A. Le régime de l'option a été instauré par la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus. L'article 24, § 2, de ladite loi, ultérieurement reproduit dans l'article 95 du Code des impôts sur les revenus, disposait :

> "Les sociétés constituées sous l'une des formes prévues au Code de commerce, à l'exclusion des sociétés anonymes et des sociétés par actions, peuvent, dans les formes et conditions déterminées par le Roi, opter pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de leurs associés".

Par ailleurs, l'article 79 de la même loi, devenu l'article 202, alinéa 2, du Code, prévoyait qu'une déduction égale à 15 p.c. des sommes distribuées aux associés était opérée sur l'impôt des personnes physiques afférent à ces sommes lorsque celles-ci étaient prélevées, par une société ayant opté, sur des réserves "antérieurement taxées dans le chef de l'être juridique".

Dans son avis du 2 décembre 1961, le Conseil d'Etat, examinant la valeur juridique des attributions de pouvoirs au Roi, relevait à propos de certains articles, dont l'article 24, § 2, précité, qu'"apparaissent comme parfaitement justifiables

au point de vue constitutionnel les dispositions qui permettent au Roi de prescrire certaines formalités d'ordre administratif nécessaires à la perception de l'impôt, mais qui ne l'autorisent pas à en modifier l'assiette ou le taux" (Chambre, 1961-1962, doc. n° 264/1).

B. La répartition des pertes, dans le régime de l'option, ne faisait pas l'objet de dispositions spécifiques dans les textes légaux et réglementaires.

Aussi, une circulaire ministérielle du 28 novembre 1968 (Ci. RH/421/246.582) a-t-elle prescrit que, dans les sociétés ayant opté pour l'impôt des personnes physiques, "le montant de la perte professionnelle afférente à une période imposable déterminée serait immédiatement réparti entre les associés, à la clôture de cette période", et que les pertes professionnelles non encore récupérées et afférentes à l'exercice d'imposition 1968 et aux exercices antérieurs - y compris, le cas échéant, les pertes afférentes à des exercices pour lesquels la société aurait été assujettie à l'impôt des sociétés - de même que les pertes des exercices futurs, seraient déduites des résultats de la société, à concurrence du montant total formé par les réserves, les dépenses non admises et les attributions aux associés, étant entendu que si, dans le chef de l'un ou l'autre associé, la perte résultant de cette répartition dépassait le montant des bénéfices effectivement attribués, l'excédent serait imputable sur ses autres revenus professionnels et, à défaut, sur les revenus professionnels des périodes imposables suivantes.

Cette règle valait également pour les sociétés qui, alors assujetties à l'impôt des sociétés, opteraient dans l'avenir pour l'impôt des personnes physiques.

.../...

III.

L'article 95 du Code des impôts sur les revenus actuellement en vigueur résulte de la modification apportée au texte originel par la loi du 25 juin 1973.

A. Dans l'exposé des motifs de cette loi, le Gouvernement proposait d'amender l'article 95 en vue "de permettre au Roi de consacrer, par arrêté, les règles administratives actuellement en vigueur en matière de détermination des revenus imposables dans le chef des associés de sociétés de personnes qui ont valablement opté pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques" et d'abroger l'article 202 "qui devient sans objet en raison des modifications apportées au régime de taxation des sociétés de personnes (l'octroi de rémunérations aux associés actifs peut mettre la société en perte et cette perte sera fiscalement récupérable par la société)" (Doc. parl. Chambre, session 1972-1973, n° 521/1, p. 25).

Dans son avis donné le 19 mars 1973, le Conseil d'Etat considérait que :

> "Dans la mesure où ces diverses habilitations (notamment l'habilitation contenue dans l'article 95, alinéa 2, alors en projet) conduiraient à prendre des règlements qui auraient une influence sur certains éléments constitutifs de l'assiette de l'impôt, elles n'échapperaient pas aux critiques d'inconstitutionnalité ...." (Doc. parl. Chambre, session 1972-1973, n° 521/1, p. 44).

B. A la Commission des finances de la Chambre, en réponse aux interventions de portée générale relevant les observations du Conseil d'Etat, le Gouvernement déclarait ce qui suit :

> "2° l'article 21 du projet ne fait qu'étendre la portée d'une attribution de pouvoirs au Roi contenue dans l'article 95 du C.I.R. : suivant la

nouvelle rédaction de cet article, le Roi fixerait non seulement les formes et conditions dans lesquelles les sociétés de personnes peuvent opter pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de leurs associés, mais aussi les modalités de détermination des revenus imposables dans le chef des associés; sur ce point, ainsi qu'il est mentionné dans l'exposé des motifs, il s'agit simplement de consacrer la pratique administrative qui n'a jamais donné lieu à critiques de la part des milieux intéressés" (Doc. parl. Chambre, session 1972-1973, n° 521/7, p. 11).

C. Devant la Commission du Sénat, un amendement tendant à réintroduire dans le Code le texte aménagé de l'article 202, alinéa 2, fut retiré par son auteur sur les observations du Gouvernement, selon lequel "le régime proposé dans le projet rend l'amendement totalement superflu" (Doc. parl. Sénat, session 1972-1973, n° 278, p. 45).

Le Gouvernement déclara encore:

"- même dans les "sociétés à option", les attributions aux associés pourront donner lieu à une perte à répartir entre les associés.

...

Dans les "sociétés à option", les sommes allouées ou attribuées aux associés par prélèvement sur des réserves déjà taxées pourront donner lieu à une perte que les associés pourront immédiatement se répartir et déduire des sommes qui leur sont attribuées, ce qui entraîne la non-taxation desdites sommes" (Doc. parl. Sénat, session 1972-1973, n° 278, p. 45).

Pour que ce dernier passage ait un sens, les "réserves déjà taxées" doivent comprendre les réserves antérieurement taxées à l'impôt des sociétés.

La liaison ainsi faite par le Gouvernement lui-même entre le nouveau texte de l'article 95 du Code et l'abrogation de l'article 202, alinéa 2, du même Code se fondait sur l'inutilité de maintenir un crédit d'impôt pour la distribution aux associés de réserves déjà taxées

.../...

à l'impôt des sociétés, dès l'instant où cette distribution constituait une perte dont la répartition immédiate entre les associés était admise. Si, par contre, les attributions aux associés étaient prises sur les bénéfices courants, aucun prélèvement sur réserves déjà taxées n'était concevable.

D. Les commentaires précités donnés par le Gouvernement quant à la portée de l'article 95 et à la corrélation entre la modification de cet article et la suppression de l'article 202, alinéa 2, font apparaître que, lors des travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1973, le législateur n'a pas entendu étendre l'habilitation donnée au Roi au-delà des limites constitutionnellement permises et qu'il n'a pas envisagé la possibilité pour le Roi d'opérer quant à la répartition des pertes une discrimination en fonction de leur imputation. Le projet manque dès lors de fondement légal.

Artikel 64bis van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaalt de regelen volgens welke de inkomsten worden vastgesteld die belastbaar zijn ten name van de vennoten van de vennootschappen die hebben gekozen dat hun winst in de personenbelasting wordt belast.

Paragraaf 3 van dat artikel bepaalt : "Het aandeel van elke vennoot in de belastbare winst of in het verlies van de vennootschap wordt bepaald volgens de regelen van artikel 25, § 2, van hetzelfde Wetboek".

Artikel 1 van het ontwerp heeft tot doel die paragraaf aan te vullen met een tweede lid dat ertoe strekt de verdeling van het verlies onder de vennoten te beperken en ze slechts aan te nemen in zover dat verlies kan worden aangerekend op de reserves overeenstemmend met de winsten die ten name van de vennoten zijn belast. Wordt het verlies aangerekend op een ander bestanddeel van de activa, het kapitaal of andere reserves dan die welke reeds ten name van de vennoten zijn belast, dan zal het niet verdeeld mogen worden.

Het ontwerp beroept zich op dezelfde rechtsgrond als gediend heeft voor artikel 64bis van het koninklijk besluit van 4 maart 1965, tot welks aanvulling het strekt, namelijk artikel 95, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat luidt : "De Koning bepaalt de voorwaarden waaraan de toekenning en het behoud van de keuzeregeling zijn onderworpen, alsmede de regelen volgens welke de ten name van de vennoten belastbare inkomsten worden vastgesteld".

.../...

Gelet op de beperking waarin zij inzake aftrekbaarheid van de verliezen voorziet, zijn bij de ontwerp-bepaling de volgende opmerkingen te maken :

I.

Het ontwerp heeft tot doel, niet regelen te stellen "volgens welke de belastbare inkomsten worden vastgesteld", maar wel wijzigingen aan te brengen in de regelen die de grondslag van de belasting ten aanzien van die inkomsten bepalen, welke regelen volgens de Grondwet tot de uitsluitende bevoegdheid van de wetgever behoren.

Als men alleen voortgaat op de tekst van artikel 95, tweede lid, van het Wetboek - hetwelk overigens ten opzichte van de artikelen 110 en 112 van de Grondwet beperkend moet worden uitgelegd - treedt het ontwerp buiten de aan de Koning verleende machten.

Toch behoort te worden nagegaan of de wetgever, ondanks het grondwettelijk voorschrift, aan de tekst niet een ruimere strekking heeft willen geven door een stellige wilsuiting bij de parlementaire voorbereiding.

II.

A. De keuzeregeling is ingevoerd door de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen. Artikel 24, § 2, van die wet, later overgenomen in artikel 95

.../...

van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, bepaalde :

> "De vennootschappen opgericht in een der vormen bepaald in het Wetboek van koophandel, de naamloze vennootschappen en de vennootschappen bij wijze van geldschieting op aandelen uitgezonderd, mogen in de vormen en onder de voorwaarden bepaald door de Koning, verkiezen dat hun winsten in hoofde van hun vennoten in de personenbelasting worden belast".

Anderzijds bepaalde artikel 79 van dezelfde wet, in het Wetboek artikel 202, tweede lid, geworden, dat een vermindering gelijk aan 15 pct van de aan de vennoten uitgekeerde sommen werd toegepast op de personenbelasting met betrekking tot die sommen, wanneer deze door een vennootschap die de bedoelde keuze had gedaan, werden voorafgenomen "op de vroeger in hoofde van de rechtspersoon belaste reserves".

In zijn advies van 2 december 1961 heeft de Raad van State naar aanleiding van een onderzoek naar de juridische waarde van de opdrachten van bevoegdheid aan de Koning, in verband met een aantal artikelen waaronder het aangehaalde artikel 24, § 2, gesteld : "Aan de Grondwet getoetst, lijken ook volkomen te verantwoorden, de bepalingen die de Koning toelaten sommige, voor het innen van de belasting vereiste administratieve formaliteiten voor te schrijven, maar niet de grondslag of de aanslagvoet van die belasting te wijzigen" (Gedr. St. Kamer, zitting 1961-1962, nr 264/1).

B. Aan de verdeling van de verliezen, in de keuzeregeling, waren in de wets- en verordeningsteksten geen specifieke bepalingen gewijd.

.../...

Een ministeriële omzendbrief van 28 november 1968 (Ci. RH/421/246.582) heeft dan ook voorgeschreven dat, in de vennootschappen die voor de personenbelasting hadden gekozen, het bedrag van het bedrijfsverlies met betrekking tot een bepaald belastbaar tijdperk onmiddellijk onder de vennoten moest worden verdeeld bij het afsluiten van dat tijdperk, en dat de nog niet gerecupereerde bedrijfsverliezen met betrekking tot het aanslagjaar 1968 en de vorige aanslagjaren - daarin begrepen, in voorkomend geval, de verliezen met betrekking tot aanslagjaren waarvoor de vennootschap aan de vennootschapsbelasting onderworpen zou zijn geweest - alsook de verliezen van de toekomstige aanslagjaren, zouden worden afgetrokken van de resultaten van de vennootschappen, ten belope van het totaal bedrag gevormd door de reserves, de niet-aangenomen uitgaven en de toekenningen aan de vennoten, met dien verstande dat, indien voor de ene of de andere vennoot het uit die verdeling volgende verlies hoger mocht zijn dan het bedrag van de werkelijk toegekende winst, het overschot zou kunnen worden aangerekend op zijn andere bedrijfsinkomsten en, bij ontstentenis daarvan, op de bedrijfsinkomsten van de volgende belastbare tijdperken.

Deze regel gold eveneens voor de vennootschappen die, toen onderworpen aan de vennootschapsbelasting, in het vervolg voor de personenbelasting zouden kiezen.

III.

Het thans geldende artikel 95 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen volgt uit de wijziging die in de oorspronkelijke tekst is aangebracht door de wet van 25 juni 1973.

.../...

A. In de memorie van toelichting van die wet stelde de Regering voor artikel 95 te wijzigen om "de Koning te machtigen bij besluit een wettelijke grondslag te geven aan de administratieve regels die thans gelden bij het bepalen van de inkomsten die belastbaar zijn ten name van vennoten van personenvennootschappen die geldig voor de heffing van de personenbelasting over hun winsten hebben gekozen" en artikel 202 op te heffen "vermits het geen nut meer heeft ten gevolge van de wijzigingen aan de belastingheffing van personenvennootschappen (het uitdelen van bezoldigingen aan de werkende vennoten kan bij de vennootschap een verlies tot gevolg hebben en dat verlies zal op belastinggebied door de vennootschap kunnen worden verrekend)" (Gedr. St. Kamer, zitting 1972-1973, nr 521/1, blz. 25).

In zijn advies van 19 maart 1973 stelde de Raad van State :

> "In zover al deze machtigingen (onder meer die bevat in het toen ontworpen artikel 95, tweede lid) mochten leiden tot het uitvaardigen van verordeningen die enige invloed hebben op bepaalde bestanddelen van de belastinggrondslag, zouden zij vatbaar zijn voor ... kritiek in verband met de grondwettigheid" (Gedr. St. Kamer, zitting 1972-1973, nr 521/1, blz. 44).

B. In de Commissie voor de Financiën van de Kamer verklaarde de Regering als antwoord op de opmerkingen van algemene aard in verband met de bezwaren van de Raad van State, dat :

> "2° artikel 21 van het ontwerp de bevoegdheden die artikel 95 van het W.I.B. aan de Koning verleent, slechts uitbreidt : ingevolge de nieuwe bewoordingen van dit artikel zal de Koning niet alleen zorgen voor de vaststelling

van de vormen waarin en de voorwaarden waaronder de personenvennootschappen mogen kiezen dat hun winst ten name van hun vennoten in de personenbelasting wordt belast, doch ook de regelen bepalen volgens welke de ten name van de vennoten belastbare inkomsten worden vastgesteld; zoals is vermeld in de memorie van toelichting, is de bedoeling alleen de administratieve werkwijze, die door de betrokken kringen nooit is aangevochten, te bekrachtigen" (Gedr. St. Kamer, zitting 1972-1973, nr 521/7, blz. 11).

C. In de Commissie van de Senaat is een amendement dat ertoe strekte de aangepaste tekst van artikel 202, tweede lid, opnieuw in het Wetboek in te voegen, door de indiener ingetrokken ingevolge opmerkingen van de Regering, volgens welke "de regeling voorgesteld in het ontwerp ... het amendement volkomen overbodig" maakte (Gedr. St. Senaat, zitting 1972-1973, nr 278, blz. 45).

De Regering verklaarde nog :

"- ook in de "optievennootschappen" zullen de toekenningen aan de vennoten een onder die vennoten omdeelbaar verlies kunnen teweegbrengen.

...

In de "optievennootschappen" zullen de sommen die door opneming van reeds belaste reserves aan de vennoten worden verleend of toegekend aanleiding geven tot een verlies dat onmiddellijk onder de vennoten zal worden omgedeeld en van hun toekenningen mogen worden afgetrokken, wat tot gevolg zal hebben dat op die sommen geen belasting zal worden geheven" (Gedr. St. Senaat, zitting 1972-1973, nr 278, blz. 45).

Opdat deze laatste passus zin kan hebben, moeten de "reeds belaste reserves" de vroeger in de vennootschappenbelasting belaste reserves omvatten.

.../...

Het verband dat zodoende door de Regering zelf werd gelegd tussen de nieuwe tekst van artikel 95 van het Wetboek en de opheffing van artikel 202, tweede lid, van hetzelfde Wetboek steunde op het feit dat het nodeloos was een belastingkrediet te handhaven voor de uitkering aan de vennoten van reeds in de vennootschapsbelasting belaste reserves, zodra die uitkering een verlies uitmaakte dat onmiddellijk onder de vennoten mocht worden verdeeld. Indien de toekenningen aan de vennoten daarentegen plaats hadden uit de gewone winst, was een opneming van reeds belaste reserves niet denkbaar.

D. De hiervoren vermelde commentaar die door de Regering werd verstrekt met betrekking tot de draagwijdte van artikel 95 en de samenhang tussen de wijziging van dat artikel en de opheffing van artikel 202, tweede lid, toont aan dat de wetgever bij de parlementaire voorbereiding van de wet van 25 juni 1973 de aan de Koning verleende machtiging niet heeft willen uitbreiden buiten hetgeen grondwettelijk geoorloofd is, en dat hij niet heeft overwogen aan de Koning de mogelijkheid te geven om bij de verdeling van de verliezen een discriminatie tot stand te brengen al naar de aanrekening ervan. Het ontwerp heeft dus geen rechtsgrond.

La chambre était composée de

Messieurs : P. TAPIE, président de chambre,

H. ROUSSEAU, conseillers d'Etat,
Ch. HUBERLANT,

R. PIRSON, assesseurs de la section de législation,

C. DESCHAMPS, assessoren van de afdeling wetgeving,

Madame : M. VAN GERREWEY, greffier assumé.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. P. TAPIE.

Le rapport a été présenté par M. G. PIQUET, premier auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

M. VAN GERREWEY.

De kamer was samengesteld uit

de Heren

Mevrouw : toegevoegd griffier.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. TAPIE.

Het verslag werd uitgebracht door de H. G. PIQUET, eerste auditeur.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

P. TAPIE.