ROYAUME DE BELGIQUE.

KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 6 avril 1995, d'une demande d'avis sur un projet de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus en matière d'impôt des non-résidents" et, le 30 juin 1995, d'une lettre par laquelle le Ministre demande communication de l'avis dans un délai ne dépassant pas trois jours, a donné le 10 juillet 1995 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 6 april 1995 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "tot wijziging van het wetboek van de inkomstenbelastingen inzake de belasting van niet-inwoners" en op 30 juni 1995, bij brief door de Minister verzocht om mededeling van het advies binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, heeft op 10 juli 1995 het volgend advies gegeven :

Suivant l'article 84, alinéa 2, introduit par la loi du 15 octobre 1991 dans les lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, l'urgence qui permet au ministre de demander que l'avis de la section de législation soit donné dans un délai ne dépassant pas trois jours doit être spécialement motivée.

En l'occurrence, la demande d'avis est motivée par le fait :

"- que certaines dispositions visent à compléter les mesures prises en vue de transposer en droit belge la directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents à laquelle la Belgique aurait dû se conformer avant le 1er janvier 1992 (articles 1er et 2 du projet);

- que d'autres dispositions visent à supprimer les discriminations dont souffrent, en matière d'impôt sur les revenus, les établissements belges de société étrangère, et qui ont fait l'objet, le 16 septembre 1993, d'un avis motivé de la Commission des Communautés européennes relatif à l'incompatibilité des mesures en cause avec les articles 52 et 67 du traité des Communautés européennes (articles 3 à 5 du projet);

- que d'autres dispositions encore sont applicables pour l'exercice d'imposition 1991 (articles 8 et 9) ou à partir de l'exercice d'imposition 1992 (articles 6 et 7 du projet)".

*

* *

Observation préalable.

Il convient d'indiquer dans un article premier la disposition constitutionnelle qui détermine la procédure à suivre en vue de l'adoption du projet.

Examen du projet.

Dispositif.

Article 1er.

1. La phrase liminaire serait mieux rédigée comme suit :

"Article premier. L'article 231 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par les lois des 28 juillet 1992 et 21 décembre 1994, est complété comme suit :".

2. La rédaction du paragraphe 3, alinéa 1er, en projet doit être améliorée.

a) L'adverbe "conformément" est inadéquat. L'apport est considéré dans sa valeur fiscale et non dans sa valeur conventionnelle, laquelle peut comprendre une plus-value constatée par et à l'occasion de l'opération d'apport.

b) Le membre de phrase "par dérogation à l'article 184, alinéa 2" est susceptible d'être mal compris dans la mesure où la valeur indiquée à cet alinéa sert de point de départ au calcul du capital libéré.

c) Il serait préférable de reproduire l'essentiel de l'article 184, alinéa 2. Il ne convient pas de dire que le capital libéré est diminué des réserves alors que c'est la valeur de l'apport, telle qu'elle est envisagée par l'article 184, alinéa 2, qui est diminuée.

d) La forme verbale "qui se retrouvent" vise la situation comptable postérieure à l'absorption.

e) Il n'apparaît pas que "les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion de l'opération d'apport" doivent être mentionnées à la fin de l'alinéa 1er, car elles n'apparaissent pas dans les réserves exonérées de l'établissement belge.

Le texte suivant est proposé :

"§ 3. Lorsqu'un établissement belge fait l'objet d'un apport à une société résidente, dans les conditions qui rendent l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, applicable, le capital libéré par cet apport est égal à la valeur fiscale nette que cet apport avait dans le chef de l'établissement belge, sous déduction :

1° des réserves antérieurement taxées ;

2° des réserves exonérées autres que :

a) les plus-values visées à l'article 44, § 1er, 1°, qui étaient exonérées au moment de l'opération d'apport;

b) les réductions de valeur et les provisions exonérées visées à l'article 48 qui se retrouvent comme telle après l'opération dans la comptabilité de la société résidente.

Les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion de l'apport font partie du capital libéré de la société résidente.

Le montant des bénéfices de l'établissement belge antérieurement réservés est, dans le chef de la société résidente, déterminé comme si l'opération d'apport n'avait pas eu lieu" (fin du texte proposé).

Articles 4 et 5.

L'exposé des motifs invoque à l'appui de l'abrogation des articles 262, 2°, et 283 C.I.R. 92, l'obligation d'appliquer l'article 52 du Traité instituant la Communauté économique européenne.

L'absence de discrimination doit donc s'appliquer aux établissements belges des sociétés étrangères établies dans les autres pays de l'Union européenne. On ne comprend pas la justification reproduite dans l'exposé des motifs qui

considère que cette argumentation peut être étendue aux établissements dépendant de sociétés établies hors de l'Union européenne.

Un développement de cette argumentation paraît nécessaire.

Articles 6 et 7.

Pour se conformer aux règles de légistique, il est proposé de modifier les phrases liminaires des articles 6 et 7 ainsi qu'il suit :

"Art. 6. L'article 242, § 1er, alinéa 2, du même code, annulé par l'arrêt n° 61/94 du 26 avril 1994 de la Cour d'arbitrage, est rétabli dans la rédaction suivante :

"Art. 7. L'article 244, du même code ...".

*

L'arrêt de la Cour d'arbitrage 34/94 relève :

1°) d'une part que la législation belge limite l'application des avantages fiscaux tels que les abattements et déductions aux seules personnes non-résidentes qui reçoivent en Belgique une rémunération de travailleur salarié ou une pension (article 228, 6° et 7°, C.I.R.) et qu'il ne se justifie pas d'exclure les travailleurs indépendants;

2°) d'autre part, dès lors qu'il s'agit de déterminer dans quel pays quelqu'un perçoit la plus grande partie de ses revenus, qu'il n'est pas nécessaire d'ajouter le critère des neuf mois entiers d'activité professionnelle en Belgique à celui des 75 pour cent au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère.

*

a) Pour satisfaire à la première critique de la Cour, la référence à l'article 228, § 2, 6° et 7°, C.I.R. a été élargie au § 2, 3°, a, b, d et e, ainsi qu'au § 2, 4° et 5°.

Cette modification est faite dans les quatre textes en projet figurant sous les articles 6 à 9 du projet.

La complexité de l'application aux cas particuliers de l'extension du champ d'application des quatre dispositions en projet, qui sont en cause, ne permet pas d'assurer qu'il ne puisse y avoir des effets pervers, c'est-à-dire que la situation fiscale des non-résidents pourrait en être aggravée. Le délégué du Gouvernement affirme qu'il n'en est rien.

*

b) Pour répondre à la deuxième critique de la Cour d'arbitrage, le membre de phrase "qui ont exercé en Belgique pendant au moins neuf mois entiers au cours de la période imposable, une activité professionnelle" a été supprimé.

Seule est maintenue l'exigence pour un non-résident, qui n'a pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique, d'avoir obtenu ou recueilli en Belgique des revenus professionnels s'élevant à au moins 75 p.c. du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère.

Article 7.

D'accord avec le fonctionnaire délégué, il est proposé d'écrire plus simplement :

"Art. 244. Par dérogation à l'article 243, l'impôt est calculé en prenant en considération les articles 86 à 89 ...".

Volgens artikel 84, tweede lid, dat bij de wet van 15 oktober 1991 is ingevoegd in de gecoördineerde wetten op de Raad van State, moet de minister, wanneer hij vraagt dat het advies van de afdeling wetgeving binnen een termijn van ten hoogste drie dagen wordt gegeven, dat verzoek om spoedbehandeling met bijzondere redenen omkleden.

In het onderhavige geval luidt de motivering aldus :

"- que certaines dispositions visent à compléter les mesures prises en vue de transposer en droit belge la directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents à laquelle la Belgique aurait dû se conformer avant le 1er janvier 1992 (articles 1er et 2 du projet);

- que d'autres dispositions visent à supprimer les discriminations dont souffrent, en matière d'impôt sur les revenus, les établissements belges de société étrangère, et qui ont fait l'objet, le 16 septembre 1993, d'un avis motivé de la Commission des Communautés européennes relatif à l'incompatibilité des mesures en cause avec les articles 52 et 67 du traité des Communautés européennes (articles 3 à 5 du projet);

- que d'autres dispositions encore sont applicables pour l'exercice d'imposition 1991 (articles 8 et 9) ou à partir de l'exercice d'imposition 1992 (articles 6 et 7 du projet)".

*

* *

Voorafgaande opmerking.

In een (nieuw) artikel 1 behoort de grondwetsbepaling te worden aangegeven die de procedure bepaalt welke voor het aannemen van het ontwerp dient te worden gevolgd.

Onderzoek van het ontwerp.

Bepalend gedeelte.

Artikel 1.

1. De inleidende zin zou beter als volgt worden gesteld :

"Artikel 1. Artikel 231 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gewijzigd bij de wetten van 28 juli 1992 en 21 december 1994, wordt aangevuld als volgt :".

2. De redactie van de ontworpen paragraaf 3, eerste lid, dient te worden verbeterd ?

a) De uitdrukking "bij toepassing van" is ongeschikt. De fiscale waarde van de inbreng wordt in aanmerking genomen, niet de gebruikelijke waarde, die een meerwaarde kan inhouden die uit en naar aanleiding van de inbreng is gebleken.

b) Het zinsdeel "in afwijking van artikel 184, lid 2" kan verkeerd worden begrepen doordat de in dat lid aangegeven waarde als uitgangspunt dient voor de berekening van het gestorte kapitaal.

c) Het verdient aanbeveling de hoofdzaak van artikel 184, tweede lid, over te nemen. Het gaat niet aan te stellen dat het gestorte kapitaal met de reserves wordt verminderd, aangezien het de waarde van de inbreng is, zoals die in artikel 184, tweede lid, wordt beschouwd, die wordt verminderd.

d) De werkwoordelijke uitdrukking "die ... worden teruggevonden" heeft betrekking op de boekhoudkundige situatie na de opname van de inbreng.

e) "De meerwaarden die naar aanleiding van de verrichting worden verwezenlijkt of vastgesteld" lijken niet te moeten worden vermeld aan het slot van het eerste lid, aangezien zij niet voorkomen in de vrijgestelde reserves van de Belgische inrichting.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"§ 3. Wanneer een Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap wordt ingebracht onder de voorwaarden die artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, toepasselijk maken, is het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk aan de netto fiscale waarde die deze inbreng voor de Belgische inrichting had, onder aftrek van :

1° de voorheen belaste reserves;

2° de vrijgestelde reserves, met uitzondering van :

a) de meerwaarden bedoeld in artikel 44, § 1, 1°, die vrijgesteld waren op het ogenblik van de inbreng;

b) de vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen, bedoeld in artikel 48, die na de inbreng als zodanig in de boekhouding van de binnenlandse vennootschap worden teruggevonden.

De meerwaarden die naar aanleiding van de inbreng worden gerealiseerd of vastgesteld maken deel uit van het gestorte kapitaal van de binnenlandse vennootschap.

Het bedrag van de voorheen bij de Belgische inrichting gereserveerde winst, wordt voor de binnenlandse vennootschap bepaald alsof er geen inbreng is geschied" (einde van de voorgestelde tekst).

Artikelen 4 en 5.

In de memorie van toelichting wordt tot staving van de opheffing van de artikelen 262, 2°, en 283 W.I.B. 92 aangevoerd dat artikel 52 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap behoort te worden toegepast.

De gelijke behandeling moet dan ook gelden voor de Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die in de overige landen van de Europese Unie zijn gevestigd. Het valt niet in te zien waarom in de memorie van toelichting als reden wordt opgegeven dat die argumentatie kan worden uitgebreid tot inrichtingen die ressorteren onder vennootschappen van buiten de Europese Unie.

Die argumentatie lijkt te moeten worden uitgediept.

Artikelen 6 en 7.

Opdat de regels van de wetgevingstechniek worden gevolgd, wordt voorgesteld de inleidende zinnen van de artikelen 6 en 7 als volgt te wijzigen :

"Art. 6. Artikel 242, § 1, tweede lid, van hetzelfde wetboek, vernietigd bij arrest nr. 61/94 van 26 april 1994 van het Arbitragehof, wordt hersteld in de volgende lezing : ...".

"Art. 7. Artikel 244, van hetzelfde wetboek ...".

*

Arrest nr. 34/94 van het Arbitragehof geeft aan :

1° dat de Belgische wetgeving de toepassing van de fiscale voordelen zoals aftrek en verminderingen beperkt tot alleen die niet-inwoners die in België een bezoldiging als werknemer of een pensioen genieten (artikel 228, 6° en 7°, W.I.B.) en dat de zelfstandigen niet mogen worden uitgesloten;

2° dat, aangezien het erom gaat te bepalen in welk land iemand het grootste gedeelte van zijn inkomsten ontvangt, het niet nodig is het criterium negen volle maanden beroepsarbeid in België toe te voegen aan het criterium minimaal 75 procent van alle beroepsinkomsten van Belgische en buitenlandse oorsprong.

*

a) Ten einde de eerste kritiek van het Arbitragehof te ondervangen, wordt behalve naar artikel 228, § 2, 6° en 7°, W.I.B. ook verwezen naar artikel 228, § 2, 3°, a, b, d en e, en naar artikel 228, § 2, 4° en 5°.

Die wijziging geschiedt in de vier ontworpen teksten die in de artikelen 6 tot 9 van het ontwerp voorkomen.

Doordat de toepassing van de verruimde werkingssfeer van de vier ontworpen bepalingen in kwestie op de afzonderlijke gevallen complex is, kan niet met zekerheid worden gesteld dat er geen averechtse gevolgen kunnen zijn, dit wil zeggen dat de fiscale situatie van de niet-inwoners

erdoor verergerd kan worden. De gemachtigde van de regering beweert dat zulks geenszins het geval is.

*

b) Ten einde de tweede kritiek van het Arbitragehof te ondervangen, is het zinsdeel "en (die) gedurende ten minste negen volle maanden van het belastbare tijdperk in België een beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend" geschrapt.

Van een niet-inwoner die geen tehuis in België heeft behouden, wordt alleen nog geëist dat hij in België beroepsinkomsten heeft behaald of verkregen die ten minste 75 procent bedragen van het totaal van zijn binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten.

Artikel 7.

In overeenstemming met de gemachtigde ambtenaar wordt voorgesteld eenvoudiglijk te schrijven :

"Art. 244. In afwijking van artikel 243, wordt de belasting berekend met inachtneming van de artikelen 86 tot 89 ...".

La chambre était composée de :

Messieurs J.-J. STRYCKMANS, président de chambre,
de Heren kamervoorzitter,

Y. BOUCQUEY, conseillers d'Etat,
Y. KREINS, staatsraden,

P. GOTHOT, assesseurs de la section de législation,
J.-M. FAVRESSE, assessoren van de afdeling wetgeving,

Madame J. GIELISSEN, greffier,
Mevrouw griffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. M. BAUWENS, référendaire adjoint.

M. G. PIQUET, premier auditeur honoraire au Conseil d'Etat, a été appelé en consultation, en application de l'article 82 des lois sur le Conseil d'Etat coordonnées le 12 janvier 1973.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. M. BAUWENS, adjunct-referendaris.

De H. G. PIQUET, ere-eerste auditeur bij de Raad van State, is bij toepassing van artikel 82 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State van 12 januari 1973 ter raadpleging opgeroepen.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER, LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J. GIELISSEN. J.-J. STRYCKMANS.