

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 33.322/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ETAT

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 25 avril 2002, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet de loi "visant à réformer l'impôt des sociétés et à promouvoir les investissements", a donné le 15 mai 2002 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 33.322/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 25 april 2002 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende hervorming van de vennootschapsbelasting en ter bevordering van de investeringen", heeft op 15 mei 2002 het volgende advies gegeven :

I. Vue d'ensemble du projet – Intitulé

L'avant-projet de loi "visant à réformer l'impôt des sociétés et à promouvoir les investissements" comporte essentiellement trois parties :

- les dispositions modifiant le Code des impôts sur les revenus (ci-après dénommé C.I.R.) (Titre II, articles 2 à 18);
- les dispositions organisant un système de décision anticipée en matière fiscale (Titre III, articles 19 à 27);
- les dispositions modifiant les régimes des centres de coordination (Titre IV, chapitre I^{er}, articles 28 et 29).

Les dispositions modifiant le C.I.R. ne concernent pas seulement l'impôt des sociétés, mais aussi le précompte mobilier et l'impôt des personnes physiques sur les sommes payées aux associés d'une société en cas de partage total ou partiel ou d'acquisition de parts propres par la société.

Pour être conforme au contenu de l'avant-projet de loi, dans son état actuel ¹, l'intitulé devrait donc être :

"Loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale."

II. Les dispositions modifiant le régime des dividendes distribués à l'occasion du partage total ou partiel d'une société et de l'acquisition par une société de parts propres (articles 2 à 5, 15, 16, 18, 31, § 1^{er}, partim, et 32)

1. Différence de traitement selon que les bénéfices réservés sont distribués pendant la vie sociale ou après dissolution

Comme le rappelle l'exposé des motifs ², sous le régime actuellement en vigueur, en cas de liquidation d'une société belge, l'excédent que présentent les sommes

(1) Voir toutefois infra, première observation sous "X. Les décisions anticipées en matière fiscale" en ce qui concerne le choix d'une loi autonome instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

(2) Voir pp. 25 et 26.

réparties sur le capital social libéré restant à rembourser (excédent communément appelé "boni de liquidation") "est considéré comme un dividende distribué"³, mais cette assimilation ne vaut que pour l'impôt des sociétés. En effet, ces dividendes sont exemptés du précompte mobilier ⁴ et de l'impôt des personnes physiques ⁵.

Le même régime est applicable, en cas d'acquisition d'actions propres, au "boni de rachat" ⁶ et, en cas de partage partiel d'une société de personnes, à ce qu'on pourrait appeler le "boni de partage partiel" ⁷.

L'avant-projet vise à soumettre ce que le Code appelle déjà des "dividendes distribués" au précompte mobilier et à l'impôt des personnes physiques (IPP) comme les autres dividendes, mais à un taux moindre : 10 p.c. au lieu du taux de 25 p.c. ou de 15 p.c. applicable, selon le cas, aux dividendes ordinaires ⁸.

Cette réforme tend à "renforcer la cohérence du régime fiscal" notamment parce que le régime actuel "organise un régime de taxation différent pour les sommes distribuées aux actionnaires ou associés par une société en activité, d'une part, et par une société en liquidation d'autre part" ⁹.

Eu égard au but de cette réforme, on pourrait se demander s'il est justifié, au regard du principe constitutionnel d'égalité, de soumettre au précompte mobilier au taux de 25 p.c., la distribution aux associés de bénéfices réservés dans le courant de la vie sociale, et au taux de 10 p.c. la répartition des mêmes bénéfices réservés après la dissolution de la société. Il est vrai que le régime actuel soulève la même question de manière plus aiguë encore. Par ailleurs, par son arrêt n° 84/99 du 15 juillet 1991, rendu sur

(3) C.I.R., article. 209.

(4) C.I.R., article 264, alinéa 1^{er}, 2°

(5) C.I.R., article 21, 2°, modifié par la loi du 22 décembre 1998.

(6) C.I.R., article 186.

(7) C.I.R., article 187.

(8) C.I.R., article 269, alinéa 1^{er}, 2°, et alinéa 2, 2°.

(9) Exposé des motifs, pp. 26 et 27.

une question préjudicielle, la Cour d'arbitrage a considéré que la réduction de capital d'une société par remboursement des actionnaires effectuée pendant la vie sociale, et le remboursement des actionnaires effectué dans le cadre du partage de l'avoir social d'une société

"... sont des opérations suffisamment différentes pour que le législateur ait pu décider, sans violer les articles 10 et 11 de la Constitution, que la détermination du capital libéré d'une société issue d'une scission pouvait se faire différemment, selon que l'on se trouve dans l'hypothèse d'une réduction de capital de cette société ou dans celle du partage de l'avoir social après la liquidation de la même société."

Il semble donc que le taux de 10 p.c. du précompte mobilier prévu par le projet ne soit pas susceptible d'encourir la censure de la Cour d'arbitrage.

2. Détermination du revenu imposable à l'IPP en cas de liquidation

En cas de liquidation d'une société, la base imposable au précompte mobilier est le boni de liquidation, c'est-à-dire "l'excédent que présentent les sommes réparties sur la valeur réévaluée du capital libéré" ¹⁰.

Pour les personnes physiques qui recueillent leur part dans la liquidation, ce précompte mobilier est libératoire, à moins que la personne physique ne choisisse de déclarer le revenu imposable, auquel cas l'IPP sera applicable au taux de 10 p.c..

En ce cas, comme dans le cas où la personne physique recueille directement à l'étranger sa part dans la liquidation d'une société étrangère, le revenu à déclarer est, d'après le projet, "l'excédent que présentent les sommes obtenues ... sur la valeur d'investissement des parts ... remboursées par la société qui les avaient émises." ¹¹.

⁽¹⁰⁾ C.I.R. article 209 et article 269, alinéa 1^{er}, 2° bis, en projet ; voir l'exemple donné dans l'exposé des motifs, p. 29.

⁽¹¹⁾ Voir l'article 171, 2°, f, en projet.

Le revenu à déclarer n'est donc pas la quote-part de l'actionnaire dans le boni de liquidation, mais la plus-value réalisée par l'actionnaire par rapport à la "valeur d'investissement" (ou valeur d'acquisition) de ses parts. La rédaction de l'article 171, 2°, f, en projet paraît inspirée de l'article 202, § 1^{er}, 2°, du C.I.R. (en matière d'attribution d'une répartition de liquidation à une société).

Ainsi, si une personne physique achète des actions de la société à la veille de la mise en liquidation de celle-ci, les répartitions de liquidation ne lui procureront qu'une plus-value faible ou nulle, alors que le boni de liquidation qui aura été soumis au précompte sera peut-être très important.

D'après le projet, si cette personne physique choisit de déclarer le revenu à l'IPP, le montant à déclarer sera donc moindre que celui qui aura été soumis au précompte mobilier.

Ce précompte mobilier ne sera imputable sur l'IPP que dans la mesure où "il se rapporte à des revenus qui concourent à la constitution de la base imposable" (arrêté d'exécution du C.I.R., article 123) : il ne sera donc imputable, en l'occurrence, que dans la mesure où il se rapporte à la plus-value réalisée, et restera acquis au trésor pour le surplus.

Si la personne physique prend conscience de ce régime, elle n'aura donc pas d'intérêt à opter pour la déclaration à l'IPP.

Ce système est à la fois inutilement compliqué et incohérent.

Si le but du projet est de ne pas soumettre la distribution des bénéfices réservés de la société à un régime foncièrement différent selon que la distribution a lieu avant ou après la dissolution, il y a lieu de soumettre à l'IPP le revenu soumis au précompte mobilier (comme en cas de distribution de réserves avant la dissolution). Le précompte dû à la source par la société atteint le revenu de l'actionnaire, et il est dès lors incohérent d'instaurer un précompte sur le boni de liquidation et de décider en même temps que ce boni de liquidation n'est pas un revenu de l'actionnaire.

Le système du projet se heurte au surplus à une objection pratique : une personne physique, à la différence d'une société, ne tient pas de comptabilité de son patrimoine privé et sera souvent bien en peine de prouver la valeur d'acquisition des parts qui lui sont remboursées lors de la liquidation de la société émettrice. Le fonctionnaire délégué, dont l'attention a été attirée sur ce point, a répondu que si l'actionnaire ne peut établir son prix d'acquisition, la base imposable du précompte mobilier sera égale à sa quote-part du revenu soumis au précompte mobilier c'est-à-dire, sa quote-part du boni de liquidation. C'est en revenir, après un détour, à la formule simple ici proposée.

3. Sort du précompte mobilier sur les dividendes de liquidation attribués à une société

Dans le cas où une société A reçoit sa part du boni de liquidation d'une société B, la société A bénéficiera d'une exonération du précompte mobilier si elle a, pendant une durée d'un an au moins, une participation de 25 p.c. au moins ¹².

En revanche, la société A subira la retenue du précompte mobilier dans les autres cas.

On peut se demander si ce précompte mobilier sera imputable, eu égard à la disposition générale de l'article 282 du C.I.R.. Aux termes de cet article, "aucun précompte mobilier n'est imputé à raison des dividendes dans la mesure où leur attribution ... entraîne une réduction de valeur ou une moins-value des actions ou parts auxquelles il se rapporte."

En dépit du caractère général de cette disposition, celle-ci a été introduite dans le C.I.R. 64 par une loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales dans le but de prévenir une combinaison bien précise : un contribuable soumis à l'IPP ou à l'impôt des personnes morales, pour lequel le précompte mobilier constitue un impôt définitif, vend ses actions, à la veille du détachement du coupon, à une société qui aurait, elle, le droit d'imputer le précompte mobilier, pour racheter les mêmes actions aussitôt après le paiement du coupon.

⁽¹²⁾ Exposé des motifs, p. 30.

Eu égard à la généralité des termes de l'article 282, on peut se demander s'il ne fera pas obstacle à l'imputation par la société A du précompte mobilier sur les répartitions de liquidation : ces répartitions de liquidation auront, en effet, pour conséquence de réduire la valeur comptable de la participation de la société A dans la société B.

Il paraît, toutefois, ressortir des travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1989, précitée, que cette règle ne s'appliquera pas au précompte mobilier sur les répartitions de liquidation.

Il faut rappeler que cette loi prévoyait que les répartitions de liquidation étaient soumises au précompte mobilier (avant que la loi du 23 octobre 1991 n'exempte rétroactivement ces répartitions du précompte mobilier). Or, dans le texte initial du projet, la disposition qui forme actuellement l'article 282 du C.I.R. comportait un second alinéa selon lequel aucun précompte mobilier n'est déduit en raison de la quote-part du boni de liquidation reçue par la société actionnaire dans la mesure où cette quote-part excède la plus-value réalisée sur ses actions ¹³. Le Gouvernement n'a pas maintenu cet alinéa dans le projet de loi déposé au Sénat, ce qui paraît bien impliquer que le texte de l'article 282, qui n'a pas été modifié depuis lors, ne s'applique pas au précompte mobilier sur le boni de liquidation ¹⁴.

Le risque de la manœuvre que l'article 282 du C.I.R. vise à déjouer existe cependant, en ce qui concerne le précompte mobilier sur les répartitions de liquidation.

Le fonctionnaire délégué, dont l'attention a été attirée sur l'incidence éventuelle de l'article 282 du C.I.R., a suggéré que, pour éviter des abus, l'imputation du précompte mobilier sur l'impôt des sociétés soit subordonnée à la même condition de permanence que l'exemption du précompte mobilier dans le cas où la participation est de 25 p.c. au moins ¹⁵.

(13) Doc. parl., Sénat, 1989-1990, n° 806-2, p. 19.

(14) Voir G. Kleynen, in "La nouvelle loi belge portant des dispositions fiscales", Ced Samson, 1990, p. 56.

(15) Voir l'arrêté d'exécution du C.I.R., articles 106, § 6, et 117, § 4.

Eu égard à cette suggestion, le Conseil d'Etat suggère d'ajouter à l'article 282 du C.I.R. un alinéa 2 ainsi rédigé :

"L'alinéa 1^{er} n'est pas applicable aux dividendes produits par des actions ou parts pour lesquelles le contribuable établit qu'il en a eu la pleine propriété pendant la période ininterrompue de douze mois précédant l'attribution des dividendes ou que, pendant ladite période, lesdites actions ou parts n'ont appartenu, en propriété ou en usufruit, à aucun moment à un contribuable autre qu'une société assujettie à l'impôt des sociétés."

Ainsi le champ d'application de la disposition se limiterait aux abus que l'on veut prévenir.

4. Le régime de l'acquisition d'actions ou parts propres

a) L'exemption des Sicav de capitalisation

Le projet maintient l'exemption de l'IPP et du précompte mobilier en ce qui concerne "les revenus (autres que ceux visés à l'article 19, § 1^{er}, 4°, du C.I.R.) d'actions ou parts, payés ou attribués en cas de partage total ou partiel de l'avoir social ou de l'acquisition d'actions ou parts propres par une société d'investissement qui bénéficie dans le pays de son domicile fiscal d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun" ¹⁶.

La portée pratique de l'exemption introduite à l'article 21 est de maintenir le régime des Sicav de capitalisation (belges ou étrangères), dont les actionnaires ne peuvent retirer des liquidités que par la voie du rachat de leurs parts par la société émettrice.

Le Conseil d'Etat s'interroge sur la justification de cette différence de traitement au point de vue du principe constitutionnel d'égalité.

⁽¹⁶⁾ Article 21, 2°, en projet.

Les sociétés d'investissement collectif bénéficient déjà d'un régime privilégié en ce qui concerne (a) l'impôt des sociétés et (b) le précompte mobilier sur les revenus de capitaux qu'elles encaissent. Comment l'auteur du projet justifie-t-il que les actionnaires de ces sociétés échappent, en outre, au précompte mobilier de 10 p.c. établi par le projet, alors que lorsqu'une société d'investissement collectif distribue des dividendes ordinaires, le précompte mobilier est applicable (au taux de 25 ou 15 p.c.) ?

Certes, une loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières a soumis à la taxe sur les opérations de bourse au taux de 1 p.c. la souscription de parts de Sicav de capitalisation, et au taux de 0,50 p.c., le rachat de parts par une telle société ¹⁷, alors que la taxe sur les opérations de bourse applicable aux souscriptions d'actions émises publiquement est normalement de 3,50 p.c.. On peut, toutefois, se demander si cette aggravation de la taxe sur les opérations de bourse compense l'avantage résultant de l'exemption du précompte mobilier de 10 p.c. en cas de rachat des parts de la Sicav de capitalisation.

b) Difficultés d'application du système en projet en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres

Le régime mis en place par le projet se heurte à de sérieuses difficultés d'application pour les acquisitions d'actions ou de parts propres, pour deux raisons :

- 1° Si la société achète ses propres parts en bourse en vue de leur annulation immédiate, on ne voit pas comment elle pourrait retenir le précompte sur le prix d'acquisition. Par ailleurs, l'actionnaire cédant ignore en général l'identité de l'acheteur.
- 2° Si la société qui acquiert des actions propres n'annule pas immédiatement les actions acquises, le "boni d'acquisition" n'est considéré comme un dividende qu'au moment où la société revend les actions ou comptabilise sur celles-ci une réduction de valeur ¹⁸. A ce moment, il sera trop tard pour retenir le précompte sur le prix d'acquisition. De plus, l'actionnaire cédant ignorera souvent si, quand et dans quelle mesure il y a un revenu imposable.

(17) Code des taxes assimilées au timbre, articles 120 et 121.

(18) Voir l'article 186, alinéa 2.

c) Acquisition d'actions propres par l'effet d'une absorption ou d'une scission de société

Dans l'hypothèse où une société A absorbe une société B qui a elle-même une participation dans la société A, le transfert de tout l'avoir social de la société B à la société A a pour effet que celle-ci acquiert des parts propres. La société A peut annuler celles-ci ou les conserver en portefeuille (même, temporairement, pour une quotité dépassant 10 p.c.).

Eu égard à la généralité des termes de l'avant-projet, il semblerait que la société A devrait, en cette hypothèse, le précompte mobilier de 10 p.c. sur le "boni d'acquisition" de ses parts propres. Ce précompte serait en principe imputable par la société absorbée B qui a transféré ses actions A à la société A, et comme la société A hérite des droits de la société B par l'effet de l'absorption, il semblerait qu'elle soit elle-même en droit d'imputer sur son impôt des sociétés le précompte dont elle est redevable.

Pour éviter une telle situation, il serait préférable d'écarter l'application du précompte mobilier en pareil cas, en modifiant l'article 15 du projet comme suit :

"Art. 15. L'article 264, alinéa 1^{er}, 2°, du même Code, modifié par l'article 41 de la loi du 6 juillet 1994, est remplacé par la disposition suivante :

«2° qui sont visés à l'article 186 lorsqu'une société acquiert des actions ou parts propres par l'effet d'une absorption ou d'une scission de société ou d'une opération assimilée visée à l'article 210, § 1^{er}, 1° ou 1°bis.»".

5. Partage total ou partiel de l'avoir social d'une société non-résidente et acquisition de parts propres par une telle société

Le cas du partage total ou partiel de l'avoir social d'une société non-résidente et d'acquisition de parts propres par une telle société est visé à propos du précompte mobilier par l'article 269, 2° bis, en projet. Or, en pareil cas, le précompte mobilier ne sera dû que si le revenu est payé en Belgique par un intermédiaire professionnel, ce qui ne sera pas nécessairement le cas.

Il est donc préférable de viser explicitement cette hypothèse dans l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, en projet.

L'article 269, alinéa 1^{er}, 2^o bis, en projet vise les dividendes auxquels

"... les articles 186, 187 ou 209 ou des dispositions analogues de droit étranger ont été appliqués."

Les articles 186, 187 et 209 se bornent à définir le montant considéré comme dividendes dans les hypothèses visées par chacun des articles, en sorte qu'on ne comprend pas ce que signifie l'application de dispositions de droit étranger analogues à ces articles. Quoi qu'il en soit, on ne voit pas pourquoi l'imposition du boni de liquidation, par exemple, dépendrait du régime fiscal appliqué à l'étranger.

Si cette observation et l'observation générale formulée supra, 2, sont admises, le texte de l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, en projet devrait être rédigé comme suit :

"2^oter. les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel d'une société résidente ou non-résidente ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société."

6. Observations particulières

Article 18 en projet

La modification apportée à l'article 18 serait l'occasion de revoir la rédaction de l'ensemble de l'article.

Le dernier alinéa de l'article devrait venir à la suite du 3° et le 4° du texte actuel devrait faire l'objet d'un nouvel article 18bis, comme l'avait proposé un amendement au projet de la loi du 22 décembre 1998 "portant des dispositions fiscales et autres" ¹⁹. Cet amendement proposait la rédaction suivante qui, sans rien modifier quant au fond, rendait claire une disposition particulièrement obscure :

"Art. 18bis. Sont assimilés à des dividendes, dans la mesure indiquée ci-après, les intérêts de prêts d'argent, représentés ou non par des titres, consentis à une société par une personne qui est actionnaire ou associée de celle-ci ou qui y exerce un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1°, ou, s'il s'agit d'une personne physique, par le conjoint de cette personne, ou par ses enfants mineurs ou ceux de son conjoint, lorsque cette personne ou son conjoint a la jouissance légale des revenus de ces enfants.

Ne sont pas compris dans les prêts visés à l'alinéa 1^{er} :

- 1° les obligations ou titres analogues émis par appel public à l'épargne;
- 2° les prêts à des sociétés coopératives agréées par le Conseil National de la Coopération;
- 3° les prêts consentis par les sociétés visées à l'article 179;

Les intérêts des prêts visés à l'alinéa premier sont considérés comme dividendes :

- soit dans la mesure où les intérêts excèdent la limite fixée à l'article 55;
- soit dans la mesure où le montant total de ces prêts excède la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période."

Article 171, 2°, f, en projet

Si la rédaction proposée supra, 5 de l'article 18, alinéa 1^{er}, 2° ter, en projet est adoptée, l'article 171, 2°, f, en projet doit être rédigé comme suit :

"f) Les dividendes visés à l'article 18, alinéa 1^{er}, 2° ter."

⁽¹⁹⁾ Doc. parl., Chambre, n° 1608/4-97/98, amendement n° 13.

Article 269, alinéa 1^{er}, 2° bis

Cette disposition serait mieux rédigée comme suit, conformément à la rédaction proposée pour l'article 18, alinéa 1^{er}, 2° ter (supra 5) :

"2° bis à 10 p.c. en ce qui concerne les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel d'une société résidente ou non-résidente ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société."

7. Les dispositions transitoires

Les dispositions en matière de précompte mobilier et d'IPP concernant les sommes considérées comme dividendes en cas de partage total ou partiel ou d'acquisition de parts propres sont applicables, d'après le projet, si ces sommes sont payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2002 ²⁰.

Lorsque lesdites sommes sont attribuées avant la publication de la loi, le précompte mobilier est payable par la société dans les quinze jours de la publication de la loi au Moniteur belge ²¹.

Ces dispositions transitoires appellent de graves objections.

Ce n'est que par un avis publié au Moniteur belge du 23 avril 2002 ²² que le Gouvernement a informé les débiteurs des dividendes payés ou attribués en cas de partage total ou partiel de l'avoir social ou d'acquisition d'actions ou parts propres par des sociétés, de la teneur du projet en ce qui concerne l'instauration d'un précompte mobilier sur ces dividendes et les dispositions relatives à son entrée en vigueur que l'on vient de rappeler.

(20) Sauf dans les cas où la liquidation a été clôturée avant le 25 mars 2002 - Voir l'article 31, § 1^{er}, du projet.

(21) Voir l'article 32.

(22) Voir p. 16.780.

Lorsqu'il s'agit, comme en l'espèce, d'un précompte mobilier dû par le débiteur des revenus dans les quinze jours du paiement ou de l'attribution du revenu, on peut admettre que la loi qui établit ce précompte s'applique aux paiements ou attributions de revenus qui ont lieu à partir de la date où le projet de loi a été porté à la connaissance du public par un avis au Moniteur belge. En l'occurrence, les dispositions du projet relatives au précompte mobilier pourraient, dès lors, légitimement entrer en vigueur le 23 avril 2002.

En revanche, il n'y a aucune justification à ce que ces dispositions entrent en vigueur rétroactivement le 1^{er} janvier 2002, même si la liquidation a été clôturée entre le 25 mars et le 23 avril 2002 : la publication de l'avis au Moniteur belge ne peut évidemment produire elle-même un effet rétroactif.

La rétroactivité prévue par le projet est d'autant moins admissible que le redevable du précompte mobilier doit, en principe, retenir celui-ci sur les revenus imposables²³. S'il s'en abstient, il attribue aux bénéficiaires du revenu un avantage supplémentaire, de sorte que le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire est ajouté au montant de ce revenu pour déterminer la base imposable au précompte mobilier²⁴. Si une liquidation de société est clôturée entre le 25 mars et le 23 avril 2002 à la suite d'une dernière répartition de liquidation, le liquidateur a pu légitimement penser, lors de la mise en paiement, qu'il n'était redevable d'aucun précompte mobilier. Où trouvera-t-il les fonds pour verser le précompte mobilier dans les quinze jours de la publication de la loi, comme le prévoit le projet ? Comment pourrait-il d'ailleurs être rendu personnellement responsable pour n'avoir pas retenu un précompte mobilier qui n'était pas dû au moment de la dernière répartition de liquidation et qui n'avait même pas été officiellement annoncé ?

Il convient d'observer, en outre, que les répartitions faites sans retenue du précompte mobilier avant le 23 avril 2002 ne peuvent certainement pas être considérées comme constitutives d'un "usage impropre" des dispositions légales en vigueur : comme le rappelle l'exposé des motifs, c'est à la suite de la controverse sur la portée de la loi du

⁽²³⁾ C.I.R., article 261.

⁽²⁴⁾ C.I.R., article 268.

22 décembre 1989 que le législateur a décidé délibérément, par la loi du 23 octobre 1991, d'exempter du précompte mobilier les répartitions de liquidation, les partages partiels, et les acquisitions d'actions propres ²⁵.

Les dispositions du projet relatives au précompte mobilier ne peuvent donc entrer en vigueur qu'en ce qui concerne "les dividendes" attribués à partir du 23 avril 2002 au plus tôt. Cela ne rend pas inutile la disposition transitoire de l'article 32.

Par voie de conséquence, les dispositions relatives à l'IPP ne devraient s'appliquer qu'aux "dividendes" en question attribués à partir de la même date.

Les dispositions transitoires du projet doivent donc être fondamentalement revues à cet égard.

L'entrée en vigueur du projet pose un problème particulier de rétroactivité en matière de rachat d'actions.

Suivant une pratique qui semble assez générale, les sociétés cotées en bourse rachètent périodiquement des actions propres en bourse afin de régulariser les cours. Ces sociétés peuvent donc avoir en portefeuille des actions propres à concurrence de 10 p.c. de leur capital.

A défaut de disposition particulière concernant cette hypothèse, ces sociétés seront tenues, en cas de revente de ces actions propres, de payer le précompte mobilier sur le boni d'acquisition et de supporter cette charge fiscale, à défaut de pouvoir retenir le précompte mobilier sur le prix d'acquisition ²⁶. Cette charge fiscale n'a pu évidemment être prévue au moment où la société a racheté les actions en bourse, ce qui peut remonter à plusieurs années, et elle ne correspond à aucun enrichissement de la société postérieur à l'entrée en vigueur de la loi. Il convient donc qu'une disposition transitoire exclue la déduction du précompte mobilier en ce qui concerne les actions propres ou parts propres que les sociétés ont en portefeuille au 23 avril 2002.

⁽²⁵⁾ Exposé des motifs, p. 26.

⁽²⁶⁾ Voir supra, 4, b).

III. Les modifications relatives à l'impôt des sociétés (autres que celles concernant les revenus définitivement taxés et les pertes de la période imposable prévues par les articles 9, 10 et 11)

Observations générales

1. Sous réserve de la réforme du régime des dividendes distribués à l'occasion du partage total ou partiel d'une société et de l'acquisition par une société de parts propres ²⁷, les dispositions du projet qui modifient le C.I.R. sont cantonnées dans le Titre III de ce Code, intitulé "Impôt des sociétés", ce qui explique l'intitulé de l'avant-projet.

Or, sauf dérogation du Code, le montant des revenus soumis à l'impôt des sociétés est, en principe, "déterminé d'après les règles applicables aux bénéfices" ²⁸, c'est-à-dire aux revenus professionnels des entreprises individuelles ²⁹.

L'avant-projet introduit des modifications importantes à la détermination de la base imposable à l'impôt des sociétés en ce qui concerne :

- les règles relatives aux amortissements ³⁰;
- la non-déduction des impôts régionaux ³¹.

L'avant-projet prévoit, d'autre part, la suppression du taux réduit à l'impôt des sociétés applicable aux bénéfices réalisés à l'intervention d'un établissement stable dans un "pays sans convention" ³².

(27) Voir supra II.

(28) C.I.R., article 183.

(29) C.I.R., articles 23, § 1^{er}, 1°, et 24.

(30) Voir l'article 7.

(31) Voir l'article 8.

(32) Voir l'article 13.

Ces dispositions défavorables aux entreprises ne sont pas étendues aux entreprises individuelles, sans doute en raison du souci du gouvernement de trouver, au sein même du régime fiscal des sociétés, les compensations à la perte de recettes fiscales qui résultera de la diminution du tarif de l'impôt des sociétés.

Certes, par un arrêt n° 45/2001 du 18 avril 2001, la Cour d'arbitrage a décidé implicitement que la situation d'une personne physique soumise à l'IPP et celle d'une société ne sont pas comparables, au point de vue de l'application du principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale ³³.

Il n'en reste pas moins que les différences de traitement introduites par le projet sur les points qui ont été rappelés sont de nature à nuire à la cohérence qui présidait jusqu'ici à la détermination des bénéfices imposables des entreprises individuelles, d'une part, et des entreprises organisées sous forme sociétaire, d'autre part. Il appartient à l'auteur du projet d'apprécier si cela est souhaitable et de s'en expliquer, le cas échéant, dans l'exposé des motifs.

2. Le C.I.R. comporte déjà des dispositions destinées à favoriser les sociétés considérées comme des petites et moyennes entreprises (PME) : le tarif d'imposition de droit commun est réduit lorsque le revenu imposable n'excède pas 323.750 euros à condition, notamment, que les parts sociales appartiennent à concurrence de plus de la moitié à des personnes physiques et que l'avoir social ne comporte pas des parts sociales dans d'autres sociétés dont la valeur d'acquisition excède 50 p.c. des fonds propres ³⁴.

Par ailleurs, les sociétés dans lesquelles la majorité des parts sociales appartiennent à une ou plusieurs personnes physiques bénéficient de la déduction pour investissement de manière plus large que les autres sociétés ³⁵.

⁽³³⁾ Voir spécialement considérant B.3.2.

⁽³⁴⁾ Voir l'article 215, alinéa 3, 1° et 2°, dont la portée est ici simplifiée à dessein.

⁽³⁵⁾ Voir l'article 201, 1°.

On observera que les conditions d'application de ces deux régimes de faveur ne sont pas identiques, notamment en ce que, en matière de déduction pour investissement, le montant du bénéfice imposable est indifférent.

Dans le but déclaré de favoriser les PME, le projet, en réduisant le tarif de droit commun de l'impôt des sociétés, maintient un tarif de faveur pour les sociétés dont le bénéfice annuel imposable n'excède pas 322.500 euros, pour autant que la société réponde aux conditions prévues par l'alinéa 3 (non modifié par le projet) de l'article 215 du C.I.R..

Présumant que lorsque le bénéfice d'une société répondant aux conditions de l'article 215, alinéa 3, n'excède pas le seuil de 322.500 euros, il s'agit d'une PME, le projet institue d'autres faveurs fiscales en faveur des PME ainsi définies, à savoir :

- la réserve d'investissement instituée par l'article 6 du projet;
- la non-application des nouvelles règles en matière d'amortissement prévues par l'article 7 du projet;
- la dispense de versements anticipés pendant les trois premiers exercices ³⁶.

L'exposé des motifs est très explicite au sujet du but de l'exonération d'une réserve d'investissement : il s'agit de :

"... stimuler l'investissement sur fonds propres chez les PME et en particulier chez les plus petites entreprises en raison des difficultés spécifiques que celles-ci rencontrent pour financer leurs investissements par emprunt ou par augmentation de capital." ³⁷.

"Le groupe-cible des PME a été défini par référence au taux de l'impôt des sociétés applicable pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable à l'expiration de laquelle la réserve d'investissement est constituée."

⁽³⁶⁾ Voir l'article 14 du projet.

⁽³⁷⁾ Voir p. 31.

D'après l'exposé des motifs, ce critère permettrait "par son caractère objectif, de cibler raisonnablement, compte tenu du but poursuivi, les entreprises concernées par le régime d'immunisation" et aurait en plus le mérite de la souplesse, puisqu'il est "apprécié exercice par exercice" ³⁸.

Il est cependant évident que le montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé est sans aucun rapport avec la question de savoir s'il s'agit d'une PME : il y a d'importantes sociétés dont plus de 50 p.c. des parts sont aux mains de personnes physiques et auxquelles il arrive de clôturer un exercice en perte, ou de réaliser, au cours d'un exercice déterminé, un bénéfice imposable ne dépassant pas le seuil de 322.500 euros.

Si la "cible" des mesures de faveur est la PME, il n'y a pas lieu de se baser sur le bénéfice imposable d'un exercice social mais sur d'autres critères, qui pourraient s'inspirer de la définition des petites sociétés qui figure dans l'article 15 du Code des sociétés.

Lier l'application d'un régime de faveur au montant du revenu imposable de l'exercice créerait d'ailleurs des difficultés pratiques dans les cas où la base imposable déclarée serait majorée à la suite d'un contrôle : cela aurait pour conséquence, par exemple, la révision de la première annuité d'amortissement ³⁹.

Le champ d'application du tarif d'imposition réduit et des autres faveurs fiscales destinées aux PME, dont les seuils peuvent être maintenus, devrait être limité aux sociétés présentant le caractère de PME.

IV. Le tarif d'imposition des sociétés et les majorations pour défaut de versements anticipés (articles 12 à 14 du projet)

Article 215 du C.I.R. en projet

1. Le projet tend à réduire le taux nominal de l'impôt des sociétés de 39 à 33 p.c. à partir de l'exercice d'imposition 2004.

⁽³⁸⁾ Voir p. 32.

⁽³⁹⁾ Voir infra V.

En revanche, le projet n'abroge pas à partir du même exercice d'imposition, la contribution complémentaire de crise de 3 p.c. de l'impôt des sociétés prévue par l'article 463bis, § 1^{er}, 1°, du C.I.R., alors que cette même contribution de crise est abrogée, en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, précisément à partir de l'exercice d'imposition 2004.

Il serait plus cohérent d'abroger totalement la contribution complémentaire de crise à dater de l'exercice d'imposition 2004 et de faire apparaître dans l'article 215, la portée réelle du projet, qui est de réduire la charge fiscale de 40,17 p.c. à 33,99 p.c..

Il appartient à l'auteur du projet d'apprécier en outre si ce taux de 33,99 p.c. ne devrait pas être arrondi à 34 p.c..

2. Comme sous l'empire de la législation actuelle, ce tarif de droit commun est réduit lorsque le revenu imposable n'excède pas un certain seuil (322.500 euros) : le taux de l'impôt des sociétés est alors progressif par tranches de 24,25 p.c. à 34,05 p.c..

D'après l'exposé des motifs, ces taux réduits seraient applicables aux PME.

Cependant, l'alinéa 3 de l'article 215 du C.I.R. (non modifié par le projet) ne suffit pas à garantir que le tarif réduit ne s'appliquera qu'à des sociétés qui constituent réellement des PME : il est renvoyé à la seconde observation générale formulée supra III.

Abrogation de l'article 217 du C.I.R. (article 13 du projet)

Aux termes de l'article 217 du C.I.R. "est réduite au quart la partie de l'impôt (des sociétés) qui correspond proportionnellement ... aux bénéfices réalisés et imposés à l'étranger", y compris les revenus de capitaux et biens mobiliers affectés à un établissement étranger.

Comme le souligne l'exposé des motifs ⁴⁰, cette abrogation ne portera pas atteinte à l'exemption des bénéfices réalisés par les sociétés belges dans des Etats avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive des doubles impositions.

A défaut de toute justification dans l'exposé des motifs, l'abrogation de l'article 217 du C.I.R. paraît bien n'avoir d'autre but que de compenser partiellement la perte de recettes fiscales qui résultera de la réduction du tarif de l'impôt des sociétés.

Par ailleurs, le projet n'abroge pas la disposition correspondante en matière d'IPP, à savoir l'article 156 du C.I.R., selon lequel est réduite de moitié la partie de l'impôt qui correspond proportionnellement aux revenus de biens immobiliers sis à l'étranger et aux revenus professionnels qui ont été réalisés et imposés à l'étranger.

Il est vrai que sous l'empire de la législation actuelle, le régime des revenus d'origine étrangère diffère déjà selon qu'il s'agit d'une société (réduction de l'impôt au quart) ou d'une personne physique (réduction de moitié), mais cette différence s'explique sans doute par le fait que lorsqu'une personne physique a un immeuble à l'étranger ou un établissement stable à l'étranger, son taux moyen d'imposition est généralement supérieur au taux de l'impôt des sociétés.

Cette différence de traitement est accrue par le projet et est sans rapport avec le but du taux réduit applicable aux revenus d'origine étrangère, qui est d'atténuer la double imposition internationale en l'absence de convention préventive des doubles impositions.

Il est renvoyé, à cet égard, à la première observation générale faite supra III.

Article 218, § 2, du C.I.R. en projet (article 14 du projet)

L'article 14 du projet ajoute à l'article 218 un nouveau paragraphe 2 selon lequel les majorations pour défaut de versements anticipés ne sont pas dues sur les bénéfices qui se rapportent aux trois premiers exercices comptables à compter de la constitution de la société lorsque ces bénéfices sont soumis au tarif réduit prévu à l'article 215, alinéa 2.

⁽⁴⁰⁾ Voir p. 48.

D'après l'exposé des motifs, cette mesure est destinée à encourager les PME constituées sous forme de sociétés ⁴¹.

En ce qui concerne le champ d'application de cette mesure, il est renvoyé à la seconde observation générale faite supra III.

V. Amortissements et frais professionnels (articles 7 et 8 du projet)

Article 196 du C.I.R., § 2, en projet (article 7 du projet)

Sous le régime actuel, les sociétés peuvent déduire les amortissements de leurs actifs immobilisés suivant les mêmes règles que les entreprises individuelles : en vertu de l'article 183 du C.I.R., sont applicables aux sociétés, notamment, les dispositions régissant les amortissements des entreprises individuelles, à savoir les articles 49, 52, 6°, et 61 à 66.

L'article 7 du projet ajoute à l'article 196 du C.I.R. un nouveau paragraphe 2, qui comporte d'importantes dérogations aux règles applicables aux entreprises individuelles en ce qui concerne l'amortissement des actifs immobilisés et la déduction des frais accessoires : il est renvoyé à cet égard à la première observation générale faite supra, III.

En vue de favoriser les PME, ces dérogations sont limitées aux sociétés qui ne bénéficient pas du tarif réduit de l'impôt des sociétés : il est renvoyé, à cet égard, à la seconde observation générale faite supra, III.

Indépendamment des observations générales, il est difficile de comprendre que la règle du paragraphe 2, 1°, en projet, s'applique, comme le prévoit expressément l'exposé des motifs ⁴², aux frais d'établissement alors que ceux-ci peuvent être amortis en une fois.

⁽⁴¹⁾ Voir l'exposé des motifs, p. 49.

⁽⁴²⁾ Voir p. 37.

Article 198 du C.I.R en projet (article 8 du projet)

L'article 8 du projet rétablit dans l'article 198, alinéa 1^{er}, un 5° qui exclut la déduction, au titre de frais professionnels, des impôts, taxes et rétributions régionaux, autres que ceux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, en principal et accessoire (accroissements, majorations, frais et intérêts de retard).

Les impôts régionaux visés par l'article 3 de ladite loi spéciale sont rappelés dans l'exposé des motifs⁴³ et comprennent, notamment, le précompte immobilier, certains droits d'enregistrement transférés aux régions, la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et la taxe de mise en circulation.

Cette mesure tend une nouvelle fois à assurer la neutralité budgétaire de l'ensemble du projet⁴⁴.

Le projet invoque, en outre, que les impôts, taxes et rétributions dont la déduction est exclue sont généralement des impôts adoptés en vue

"... d'objectifs bien précis et qui sont directement liés à la réalisation de politiques régionales ... Admettre la déduction de ces impôts, taxes et rétributions des bénéfices imposables à l'impôt des sociétés atténuerait l'impact financier de ces prélèvements et serait dès lors de nature à contrecarrer indirectement l'efficacité des instruments fiscaux adoptés de manière autonome par les régions dans l'exercice de leurs propres compétences matérielles."⁴⁵

En ce qui concerne le fait que cette mesure est limitée aux entreprises constituées sous forme sociétaire, il est renvoyé à la première observation générale faite supra III.

⁽⁴³⁾ Voir p. 40.

⁽⁴⁴⁾ Exposé des motifs, p. 42.

⁽⁴⁵⁾ Exposé des motifs, pp. 41 et 42.

Par ailleurs, on n'aperçoit pas pourquoi les impôts et rétributions régionaux visés sont exclus de la déduction alors que les taxes et redevances provinciales et communales restent déductibles et qu'elles non plus ne sont pas nécessairement établies dans le seul but de procurer des ressources financières à la province ou à la commune. Il convient, à tout le moins, que l'exposé des motifs présente une justification sur ce point.

VI. La réserve d'investissement immunisée (articles 6, 11 et 17 du projet)

1. L'article 6 du projet introduit dans la section du C.I.R. consacrée aux revenus exonérés des sociétés, une sous-section V intitulée "réserve d'investissement", comportant un seul article, l'article 194quater.

D'après cet article, en résumé, lorsque le bénéfice de la société au cours d'une année déterminée n'excède pas 322.500 euros (ce qui justifie l'application du tarif réduit prévu à l'article 215, alinéa 2, en projet), le bénéfice réservé de l'exercice peut être affecté, à concurrence de 50 p.c., avec un maximum de 37.500 euros, à une réserve d'investissement, qui est immunisée de l'impôt des sociétés aux conditions suivantes :

- 1° elle doit être portée et maintenue à un compte distinct du passif conformément à l'article 190 du C.I.R.;
- 2° une somme égale à la réserve d'investissement doit être investie en immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables (distinctes de celles considérées comme un emploi en vertu de l'article 47 du C.I.R.) dans un délai de trois ans prenant cours le premier jour de la période imposable pour laquelle la réserve d'investissement a été constituée.

Pour bénéficier de l'immunité de la réserve d'investissement, la société doit joindre, à sa déclaration fiscale de l'exercice d'imposition pour lequel la réserve a été constituée et des exercices d'imposition des deux exercices suivants, un relevé dont le modèle est arrêté par le Ministre des Finances.

Cette apparente innovation reproduit en réalité, en substance, une mesure qui avait été édictée par une loi de redressement du 10 février 1981 mais qui n'a été appliquée que pendant un seul exercice. En effet, un arrêté de pouvoirs spéciaux n° 48 du 22 juin 1982 a abrogé cette mesure pour y substituer la déduction pour investissement.

2. En ce qui concerne le champ d'application de la mesure, il est renvoyé à la seconde observation générale faite supra III.

3. La mesure en projet est destinée à coexister avec la déduction pour investissement organisée, en ce qui concerne les sociétés, par l'article 201 du C.I.R. Il est rappelé que cette mesure consiste à exonérer les bénéfices à concurrence d'un pourcentage de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations corporelles et incorporelles neuves. Cette déduction pour investissements introduite, on l'a dit, par un arrêté de pouvoirs spéciaux de 1982, a été réduite successivement par des lois de 1988, 1989, 1990, et pour la dernière fois, par une loi du 28 juillet 1992. En principe, depuis cette dernière loi, les sociétés ne bénéficient plus de la déduction pour investissement qu'en ce qui concerne les brevets, les immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche scientifique et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement, et les immobilisations qui tendent à économiser l'énergie.

Toutefois, peuvent encore bénéficier d'une déduction pour investissement en ce qui concerne les autres immobilisations les sociétés dont les parts sont détenues à concurrence de plus de la moitié par une ou plusieurs personnes physiques ⁴⁶.

Dans le cadre de la déduction pour investissement, il n'est donc pas tenu compte du montant du bénéfice de la période imposable, ce qui paraît conforme au but de la mesure, qui est d'encourager les investissements.

⁽⁴⁶⁾ Voir l'article 201, 1°.

La juxtaposition de deux régimes destinés à encourager les investissements, dispersés entre un nouvel article 194quater et l'article 201, n'est pas de nature à favoriser la transparence de la législation fiscale en la matière.

4. La rédaction du paragraphe 2 de l'article 194quater en projet laisse à désirer.

L'expression "accroissement du résultat réservé imposable de la période imposable", est difficilement compréhensible. Ne suffit-il pas de viser "le bénéfice réservé imposable de la période imposable" ?

S'il s'agit bien du bénéfice réservé imposable, on comprend mal qu'il faille en exclure les plus-values exonérées en vertu de l'article 192.

Au 2°, il serait plus clair de viser la quotité non imposable de la plus-value sur des véhicules visée à l'article 66.

Les 3° et 4° pourraient être rédigés plus simplement comme suit :

- "3° de la réduction du capital libéré depuis la dernière période imposable pour laquelle la société a bénéficié de l'immunité d'une réserve d'investissement;
- 4° de l'augmentation des créances de la société sur les personnes physiques visées à l'article 18, alinéa 2 (devenu l'article 18bis si la suggestion faite dans le présent avis est suivie).

La diminution et l'augmentation visées aux 3° et 4° sont calculées en moyenne pondérée sur la période imposable."

5. Enfin, si l'on insère dans le C.I.R. une disposition immunisant la réserve d'investissement, ce serait l'occasion de reconsidérer le plan du C.I.R. en ses articles 190 à 207 ⁴⁷.

VII. Revenus définitivement taxés (articles 8, 2° à 4°, 9 et 10)

A. Les conditions générales de déduction

L'article 9 du projet modifie l'article 202, § 2, en vue de soumettre la déduction des revenus définitivement taxés, en abrégé RDT, prévue par l'article 202, § 1^{er}, 1° et 2°, à des conditions générales nouvelles :

- il faut que la société qui recueille les dividendes ait une participation de 10 p.c. au moins (au lieu de 5 p.c. dans le régime actuel) ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 1.200.000 euros (montant inchangé);
- il faut que cette participation ait la nature d'immobilisation financière;
- il faut que la société en ait la propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

Ces conditions ne sont pas requises pour certaines sociétés énumérées aux alinéas 2 et 3 de l'article en projet.

⁽⁴⁷⁾ Le plan suivant est suggéré :
Section 3 : "détermination du montant net des revenus" (articles 195 à 198, auxquels il conviendrait sans doute d'ajouter l'article 194 bis, les provisions techniques visées par cet article constituant davantage des provisions pour charges que des revenus exonérés).
Section 4 : "revenus exonérés" (articles 190 à 194, 200, 201, nouvel article sur la réserve d'investissement).
Section 5 : "revenus définitivement taxés" (articles 202 à 205).
Section 6 : "pertes antérieures" (article 206).
Section 7 : "dispositions communes aux déductions" (articles 199 et 207).

Ces différents points sont examinés ci-après.

a) Quant au seuil de 10 p.c. ou de 1.200.000 euros

L'augmentation de 5 à 10 p.c. du seuil à partir duquel une participation donne droit à la déduction des RDT conduit à s'interroger sur la raison d'être de cette condition.

Si l'on admet que la déduction des RDT n'est pas une faveur, mais une mesure destinée à prévenir une double imposition économique des dividendes à l'impôt des sociétés, une première fois chez la société qui distribue le dividende et une seconde fois chez la société qui le recueille, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas de ce point de vue pourquoi cette déduction est subordonnée à la condition que la participation atteigne 10 p.c. ou ait une valeur d'acquisition de 1.200.000 euros au moins.

b) Quant à la condition de permanence

Le projet rétablit la condition à laquelle était subordonnée la déduction des RDT sous le régime antérieur à la loi du 23 octobre 1991 transposant en droit belge la directive du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales : selon l'article 112 du C.I.R. 64, la déduction des RDT était subordonnée à la condition que la société ait eu

"... la pleine propriété des actions ou parts sans interruption pendant toute la période imposable."

Cette condition est, toutefois, quelque peu modifiée par le projet : la propriété est requise "pendant une période ininterrompue d'au moins un an", sans que le texte précise quelle est la date d'expiration de ce délai d'un an.

Selon l'exposé des motifs ⁴⁸ :

"La condition de durée minimale de détention doit être interprétée de la même manière que la condition identique prévue dans le cadre de la directive mère-filiale du 23 juillet 1990, c'est-à-dire au regard de l'accomplissement de la durée de détention minimale au moment de l'attribution des revenus, ou, à défaut, en tenant compte de la conservation de la participation après cette attribution, jusqu'au moment où la durée de détention minimale est atteinte." ⁴⁹.

Cette précision doit figurer dans le texte de la disposition car, à s'en tenir à celui-ci, le terme de la période ininterrompue d'un an paraît être la date d'attribution ou de paiement du dividende.

Eu égard à cette condition de permanence, le projet prévoit l'abrogation de l'article 198, alinéa 1^{er}, 10°, qui avait été introduit par une loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses ⁵⁰, ce qui n'appelle pas d'observation.

c) Quant aux exceptions prévues par les alinéas 2 et 3 de la disposition en projet

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la justification des exceptions prévues en faveur des sociétés de bourse (exception aux conditions prévues aux 1° et 2°) et en faveur des établissements de crédit et des entreprises d'assurance (exception aux conditions prévues au 1°).

Il serait utile de justifier ces exceptions dans l'exposé des motifs au regard du principe constitutionnel d'égalité, même si des exceptions analogues sont déjà prévues dans le texte actuellement en vigueur.

B.

⁽⁴⁸⁾ Voir p. 43.

⁽⁴⁹⁾ Voir dans le même sens article 106, § 5, et article 117, § 4, de l'arrêté d'exécution du C.I.R..

⁽⁵⁰⁾ Voir article 8, 2°, du projet.

B Les exceptions à la déduction des revenus définitivement taxés

L'article 10 du projet introduit deux modifications à l'article 203 du Code.

1. Addition à l'article 203, § 1^{er}, du C.I.R. d'un nouvel alinéa 3 (article 10, 1°, du projet)

Sous le régime actuel, les dividendes qu'une société belge retire d'une société étrangère ne sont pas déductibles au titre de RDT lorsqu'ils sont attribués par :

- "1° Une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique." ⁵¹.

L'article 10 du projet complète le 1° de l'article 203, § 1^{er}, par la disposition suivante :

"Les dispositions de droit commun en matière d'impôts visées à l'alinéa 1^{er}, 1°, sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique lorsque le taux nominal de droit commun de l'impôt fixé par l'autorité centrale sur les bénéfices de la société est inférieur à 15 p.c.. La preuve contraire peut être apportée, tant par l'administration fiscale que par le contribuable, en démontrant que l'impôt qui serait dû sur ces bénéfices conformément au présent Code ne correspond pas au pourcentage minimal précité."

Cette disposition appelle deux observations :

a) L'exposé des motifs est particulièrement laconique au sujet de cette disposition ⁵². Il n'explique pas pourquoi cette disposition se réfère à l'impôt "fixé par l'autorité centrale".

⁽⁵¹⁾ Voir l'article 203, § 1^{er}, 1°

⁽⁵²⁾ Voir p. 45, alinéa 4.

Cela paraît viser les Etats fédéraux, comme la Suisse, qui connaît un impôt fédéral et des impôts cantonaux sur les revenus ⁵³.

Si le taux nominal de l'impôt fédéral de droit commun est inférieur à 15 p.c., et que le taux de l'impôt helvétique, impôt cantonal compris, dépasse 15 p.c., le Conseil d'Etat ne comprend pas pourquoi on ne pourrait tenir compte de l'impôt cantonal. Interrogé sur la justification de cette disposition, qui créerait une inégalité au détriment des sociétés établies dans des Etats fédéraux, le fonctionnaire délégué a répondu :

"Wat betreft het gemeenrechtelijk tarief zoals vastgesteld door de «centrale overheid», zou ingevolge de aangehaalde problematiek met Zwitserland, kunnen worden overwogen de verwijzing naar de centrale overheid, althans wat het tarief betreft, te schrappen. Niettemin moet het gaan om een buitenlandse belasting van gelijke aard als de Belgische vennootschapsbelasting."

Comme la première phrase de la disposition ne concerne que le taux nominal de l'impôt, cette réponse implique la suppression des mots "fixé par l'autorité centrale".

b) Comme en a convenu le fonctionnaire délégué, la preuve contraire réservée au contribuable et à l'administration ne peut concerner que le mode de détermination de la base imposable, à l'exclusion du taux d'imposition prévu par la loi belge, puisque celui-ci est supérieur à 15 p.c..

La seconde phrase de l'alinéa 3 en projet devrait, dès lors, être rédigée comme suit :

"Toutefois, le contribuable ou l'administration peut prouver que ce taux nominal ne correspond pas à la charge fiscale effective qui serait applicable à ces bénéfices si la base imposable avait été déterminée conformément aux dispositions du présent Code, auquel cas seul le taux de cette charge fiscale effective sera pris en considération."

⁽⁵³⁾ Voir article 2, § 3, 2°, de la convention belgo-suisse préventive des doubles impositions.

2. La modification de l'alinéa 4 de l'article 203, § 2, du C.I.R. (article 10, 2°, du projet)

Sous le régime actuel, une société belge ne peut déduire au titre de RDT les dividendes qu'elle retire d'une autre société

"... dans la mesure où (celle-ci) réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou plusieurs établissements étrangers qui sont assujettis à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces bénéfices auraient été soumis en Belgique." ⁵⁴.

Aux termes de l'article 203, § 2, alinéa 4, cette disposition ne s'applique pas dans la mesure où les bénéfices proviennent d'un établissement étranger d'une société résidente, établi dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, ou si l'impôt effectivement appliqué à l'étranger sur les bénéfices de l'établissement atteint au moins 15 p.c..

L'article 10, 2°, du projet remplace cette dernière disposition par le texte suivant :

"Le paragraphe 1^{er}, 4°, ne s'applique pas dans la mesure où les bénéfices qui proviennent d'un établissement étranger sont imposés suivant un régime de taxation analogue à celui auquel sont soumis les bénéfices du siège social."

L'exposé des motifs présente cette disposition comme "une adaptation consécutive à l'abrogation de l'article 217 du (C.I.R.)" (suppression de la réduction au quart du taux de l'impôt des sociétés sur la partie de l'impôt qui correspond proportionnellement à certains revenus d'origine étrangère) ⁵⁵.

Le nouveau texte, à la différence du texte ancien, vise le cas où une société belge a une participation dans une autre société belge ou étrangère, qui a un établissement stable dans un pays autre que celui du siège social. Lorsqu'il s'agit d'une participation dans une société étrangère qui a un établissement stable dans un pays tiers, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la pertinence de la justification invoquée dans l'exposé des motifs.

⁽⁵⁴⁾ Voir l'article 203, § 1^{er}, 4°.

⁽⁵⁵⁾ Voir p. 45.

Dans le cas où la société belge a une participation dans une autre société belge qui a un établissement stable dans un "pays à convention", les bénéfices de l'établissement stable sont, comme par le passé, exonérés de l'impôt belge et la suppression de la réduction de l'impôt belge au quart est sans pertinence.

L'exposé des motifs devrait, dès lors, être complété pour justifier la règle dans les cas visés aux deux alinéas précédents.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat s'est demandé pourquoi, dans ce cas, le régime de taxation doit être "analogue à celui auquel sont soumis les bénéfices du siège social", alors que l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3, en projet se contente d'un régime qui ne soit pas "notablement plus avantageux".

Le fonctionnaire délégué a marqué son accord pour considérer que cette différence de traitement était injustifiée. Le texte doit donc être amendé sur ce point.

3. Observation de légistique

Les modifications apportées à l'article 203 du Code seraient l'occasion de remanier la rédaction de cette disposition qui constitue un véritable dédale : le paragraphe 1^{er} comporte une série de cinq exceptions numérotées de 1° à 5°, suivis d'une sixième⁵⁶; puis le paragraphe 2 comporte six alinéas qui énoncent chacun une ou plusieurs sous-exceptions à chacune des exceptions du paragraphe 1^{er}; enfin un paragraphe 3 apporte une précision à l'une des dispositions du paragraphe 1^{er}.

Il est souhaitable de rédiger l'article comme indiqué dans l'annexe au présent avis.

⁽⁵⁶⁾ Voir le paragraphe 1^{er}, alinéa 2.

VIII. L'exclusion de la compensation des avantages anormaux ou bénévoles reçus par la société avec la perte de l'exercice (article 11)

1. En vertu de l'article 207, alinéa 2, du C.I.R., lorsqu'une société retire des avantages anormaux ou bénévoles d'une entreprise à l'égard de laquelle elle se trouve dans des liens d'interdépendance, elle ne peut déduire de la partie du bénéfice résultant de ces avantages :

- le montant immunisé des libéralités qu'elle consent (articles 199 et 200);
- la déduction pour investissement (article 201);
- ses revenus définitivement taxés (articles 202 à 205);
- ses pertes antérieures (article 206).

L'article 11 du projet complète cette liste en y ajoutant la perte de la période imposable, pour les raisons indiquées dans l'exposé des motifs ⁵⁷.

2. Le texte de l'article 207, alinéa 2, actuellement en vigueur exclut, par ailleurs, que les déductions, précitées, réduisent la base de la "cotisation distincte" visée à l'article 219 du C.I.R., ce qui va sans dire, puisqu'il s'agit précisément d'une "cotisation distincte" de la cotisation ordinaire de l'impôt des sociétés et que l'assiette de cette cotisation distincte est définie par la loi ⁵⁸.

Le texte en projet ajoute que les déductions en question ne peuvent non plus réduire :

- la partie des bénéfices qui est affectée aux dépenses visées à l'article 198, alinéa 1^{er}, 12^o ⁵⁹;

⁽⁵⁷⁾ Voir pp. 46 et 47.

⁽⁵⁸⁾ C.I.R., article 57.

⁽⁵⁹⁾ introduit par la loi du 22 mai 2001 relative au régime des participations des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés.

- ni le montant d'une réserve d'investissement antérieurement immunisée en vertu de l'article 194quater en projet et devenue taxable pour non respect du paragraphe 2, dernier alinéa, de cet article ou par application du paragraphe 4 de celui-ci.

L'exposé des motifs ne contient aucune explication de ces ajouts, dont la justification n'apparaît pas. Ne suffit-il pas que les deux catégories du bénéfice imposable, précitées, soient soumises à l'impôt des sociétés conformément au droit commun, après application des déductions prévues aux articles 199 à 206 ? Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas, en effet, comme en matière d'avantages anormaux ou bénévoles consentis à la société par une entreprise liée, quelle manœuvre devrait ici être conjurée.

3. Du moment que le projet exclut la compensation des avantages anormaux reçus par la société avec la perte de la période imposable, il n'y a pas lieu de viser, dans l'article 207, alinéa 2, en projet, "la partie des bénéfices qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles" : par hypothèse, le résultat de l'exercice est déficitaire et il n'y a donc pas de bénéfice.

Par ailleurs, pour rendre la disposition en projet aisément compréhensible, il est préférable de traiter des avantages anormaux ou bénévoles, en deux alinéas, le second étant consacré à la compensation avec la perte de période imposable.

Le texte suivant est proposé :

"Lorsqu'une société retire directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, des avantages anormaux ou bénévoles d'une entreprise à l'égard de laquelle elle se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, elle ne peut opérer, sur le montant de ces avantages, aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206.

Si le résultat fiscal de la période imposable est, indépendamment desdits avantages anormaux ou bénévoles, déficitaire, cette perte ne peut être déduite du montant desdits avantages."

.../...

Si l'auteur du projet tient à maintenir d'autres règles prévues par le texte actuel ou par le projet, il faut y consacrer un troisième alinéa rédigé comme suit :

"Les déductions prévues aux articles 199 à 206 et la perte de l'exercice ne peuvent pas non plus réduire la base de la cotisation distincte spéciale visée à l'article 219." ⁶⁰.

IX. Les modifications au régime des centres de coordination (articles 28 et 29)

1. Par un courrier ministériel du 7 mai 2002, des informations destinées à la Commission européenne ont été transmises à la représentation permanente de la Belgique auprès de l'Union européenne, à savoir, selon les explications fournies par le fonctionnaire délégué,

"... les dispositions du Titre IV, Chapitre 1^{er} du projet de loi, qui tendent à modifier les dispositions légales existantes en matière de centres de coordination, (...), sur la base de l'article 88, paragraphe 3 du Traité instituant la Communauté européenne, compte tenu que ces dispositions sont de nature à tomber sous cette obligation d'information prévue le Traité."

Le fonctionnaire délégué a ajouté :

"... bien que le régime des décisions anticipées ne soit pas susceptible, en tant que tel, d'être visé par l'article 88, paragraphe 3, du Traité et ne doive donc pas être notifié sur cette base, une description aussi complète que possible de ce régime a été donnée en annexe à la note destinée à la Commission européenne en ce qui concerne les centres de coordination, en raison du fait que la base imposable des centres de coordination sera fixée par voie de décision anticipée sur la base des dépenses et des frais de fonctionnement, en application des dispositions du Titre IV, Chapitre 1^{er} du projet de loi."

Invité à préciser où en était la procédure "aide d'Etat existante" engagée sur la base du régime actuel des centres de coordination ⁶¹, le fonctionnaire délégué en a présenté le résumé suivant :

"1. Lettre de la Commission européenne à la Belgique demandant des renseignements sur le régime des centres de coordination : 12/02/1999

⁽⁶⁰⁾ A compléter éventuellement si les autres règles discutées supra 2 sont maintenues.

⁽⁶¹⁾ Voir l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982.

2. Réponse de la Belgique fournissant les renseignements demandés à la Commission : 15/03/1999
3. Lettre par laquelle la Commission considère que le régime des centres de coordination semble constituer une aide d'Etat visée par l'article 87.1 CE (conclusion préliminaire) : 17/07/2000
4. Réplique de la Belgique contestant la procédure utilisée par la Commission : 06/09/2000
5. Lettre par laquelle la Commission maintient qu'elle considère que le régime des centres de coordination semble constituer une aide d'Etat visée par l'article 87.1 CE et propose des mesures utiles pour mettre fin au caractère d'aide : 11/07/2001
6. Réponse de la Belgique qui avance ses premiers arguments sur le fond et accepte partiellement les mesures utiles : 12/09/2001
7. Lettre par laquelle la Commission annonce qu'elle prend la décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen : 27/02/2002
8. Réponse de la Belgique qui maintient son point de vue sur le fond et propose de négocier avec la Commission : 12/04/2002."

2. Comme l'indique l'exposé des motifs ⁶², les articles 28 et 29 du projet visent à adapter le régime des centres de coordination afin de rencontrer, dans une certaine mesure, les critiques formulées par la Commission européenne.

Ces critiques sont formulées dans la lettre précitée de la Commission européenne du 27 février 2002 au Ministre des Affaires étrangères.

Par cette lettre, la Commission a informé la Belgique :

"... qu'après avoir examiné les informations fournies par vos autorités, et en l'absence d'acception des mesures utiles proposées par lettre du 11 juillet 2001, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 88, § 2, du Traité CE."

⁽⁶²⁾ Voir p. 65.

Aux termes de cet article :

"... la Commission procède avec les Etats membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces Etats. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du Marché commun. Si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un Etat ou au moyen des ressources de l'Etat n'est pas compatible avec le Marché commun ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'Etat intéressé doit la supprimer ou la modifier dans les délais qu'elle détermine."

Par sa lettre précitée du 27 février 2002, la Commission invite les autorités belges à transmettre immédiatement une copie de cette lettre aux bénéficiaires potentiels de l'aide et invite la Belgique et les tiers intéressés à présenter des observations et à fournir tous éléments utiles pour déterminer s'il existe, dans le chef des bénéficiaires du régime, une confiance légitime de nature à imposer la prévision de mesures transitoires.

Comme le souligne l'exposé des motifs ⁶³, l'auteur du projet a, néanmoins, maintenu l'exonération du précompte mobilier sur les dividendes distribués, les intérêts et les redevances payés par le centre, et l'exonération du droit d'enregistrement proportionnel sur les apports aux centres et les augmentations de capital ⁶⁴, alors que ces exonérations étaient expressément critiquées dans la lettre de la Commission européenne.

Le Conseil d'Etat croit devoir attirer l'attention de l'auteur du projet sur le risque que comporte le maintien d'avantages critiqués par la Commission au cas où celle-ci estimerait devoir maintenir son point de vue : la responsabilité de l'Etat pourrait être engagée.

⁽⁶³⁾ Voir pp. 68 et 69.

⁽⁶⁴⁾ Voir l'article 28, 4°, du projet modifiant l'article 5, § 4, de l'arrêté royal n° 187.

Les dispositions relatives aux centres de coordination n'entreront en vigueur, il est vrai, qu'à la date qui sera fixée par le Roi ⁶⁵. Sans doute le Gouvernement attendra-t-il que la Commission prenne une décision définitive avant de faire entrer en vigueur la loi, éventuellement amendée, mais cette période d'attente n'est elle-même pas sans danger, car entre-temps, toutes les dispositions critiquées par la Commission restent en vigueur.

3. L'article 4 en projet de l'arrêté royal n° 187 dispose que l'agrément du centre de coordination est accordé pour une durée de dix ans et peut être renouvelé, apparemment pour la même durée.

Il serait prudent de prévoir que les effets de l'agrément prennent fin avant l'expiration du terme de dix ans en cours en cas de décision définitive des autorités communautaires imposant l'abrogation du régime privilégié des centres de coordination. A défaut d'une telle disposition, la responsabilité de l'Etat pourrait se trouver engagée vis-à-vis des centres de coordination.

4. L'article 5, § 3, en projet, accorde aux centres de coordination un crédit d'impôt

"... dont le montant est égal à celui de la taxe annuelle payée conformément aux articles 162bis à 162decies du Code des droits de succession. Ce crédit d'impôt est imputé sur l'impôt des sociétés et l'excédent éventuel n'est pas restitué."

Les dispositions, précitées, du Code des droits de succession soumettent les centres de coordination à une taxe annuelle "compensatoire des droits de succession" de 10.000 euros par travailleur à temps plein, avec un maximum de 100.000 euros par centre de coordination.

Selon l'exposé des motifs, à partir de l'entrée en vigueur du projet, les frais de personnel ne seront plus exclus de la base de calcul de l'impôt des sociétés dus par les centres de coordination, de sorte qu'il ne se justifierait pas de maintenir une taxe qui a été

⁽⁶⁵⁾ Voir l'article 31, § 1^{er}, avant-dernier alinéa.

instaurée pour compenser le fait que, sous le régime actuel, les frais de personnel ne sont pas compris dans la base imposable du centre ⁶⁶.

Compte tenu de cette justification, il conviendrait d'abroger les dispositions du Code des droits de succession relatives à cette taxe annuelle, avec effet à la date de l'entrée en vigueur des articles 28 et 29 du projet ici examinés. En effet, si l'entrée en vigueur du projet fait perdre à cette taxe toute raison d'être, il est injustifié de la conserver dans la mesure où elle excèderait l'impôt des sociétés dû par le centre pour l'exercice considéré. On éviterait ainsi l'instauration sans précédent d'un crédit d'impôt par imputation sur l'impôt des sociétés d'une taxe indirecte "compensatoire des droits de succession".

X. Les décisions anticipées en matière fiscale (articles 19 à 27, 31, § 1^{er}, alinéa 5, et 33)

1. Le Titre III du projet institue un système de décision anticipée en matière fiscale commun à tous les impôts, destiné à remplacer le système des accords fiscaux préalables organisé actuellement par l'article 345 du C.I.R., par l'article 18, §§ 3 à 6, du Code des droits d'enregistrement et par l'article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession, qui sont abrogés ou modifiés en conséquence par le projet ⁶⁷.

L'auteur du projet a préféré que ce nouveau système fasse l'objet de dispositions autonomes, plutôt que d'articles incorporés dans les différents codes fiscaux ⁶⁸.

Ce choix relève d'une décision d'opportunité.

⁽⁶⁶⁾ Exposé des motifs, p. 68.

⁽⁶⁷⁾ Voir les articles 26 et 27.

⁽⁶⁸⁾ Méthode qui avait été suivie lorsque le législateur a institué, puis généralisé, le système des accords fiscaux préalables.

Toutefois, si l'on procède de la sorte, il y aurait lieu d'intégrer ces dispositions dans une loi distincte qui serait intitulée, par exemple :

"Loi instituant un système de décisions anticipées en matière fiscale."

En effet, toutes les autres dispositions du projet⁶⁹ modifient des dispositions du C.I.R. ou de la législation relative aux centres de coordination et ne sont donc pas appelées à subsister en tant que dispositions autonomes comme les dispositions du Titre III.

2. Aux termes de l'article 19 du projet,

"... le Service public fédéral 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 recouvrement."

Conformément à l'article 5, §§ 3 et 3bis, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions⁷⁰, l'Etat fédéral assure, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service de certains impôts régionaux pour le compte des régions et en concertation avec celles-ci.

La question se pose de savoir si le système de décision anticipée en projet peut être compris dans la notion de "service des impôts" au sens des dispositions susvisées et, par conséquent, si l'Etat fédéral est compétent pour organiser un système de décisions anticipées qui lui permettra de déterminer le régime applicable à ces impôts régionaux.

En tout état de cause, les dispositions précitées de la loi spéciale imposent une concertation avec les régions.

⁽⁶⁹⁾ à l'exception de l'article 30.

⁽⁷⁰⁾ modifiée par la loi du 13 juillet 2001.

3. Le système des accords fiscaux préalables organisé, en matière d'impôt sur les revenus, par l'article 345 du C.I.R. ⁷¹ comportait les caractéristiques suivantes :

- 1° L'accord écrit préalable ne peut, en principe, porter que sur des questions de fait, généralement la question de savoir si une opération "répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique" ⁷².

Ce n'est que dans un cas que l'accord préalable peut porter sur l'interprétation de la loi : selon l'article 345, § 1^{er}, 4°, un accord préalable peut porter sur la question de savoir si "les dividendes répondent aux conditions de déduction visées à l'article 203". Cette exception s'explique sans doute par le caractère inextricable des exceptions et sous-exceptions à la déduction des RDT prévues par cet article.

- 2° Une fois donné par l'Administration, dans les conditions prévues par l'article 345, l'accord préalable "est opposable à l'administration des contributions directes et la lie pour l'avenir" pour autant que les opérations lui aient été présentées de bonne foi et aient été décrites de manière complète et exacte ⁷³.

- 3° La Commission des accords fiscaux préalables doit statuer dans un délai de trois mois à compter de la date à laquelle la demande lui est parvenue, délai qui est prolongé dans le cas où la Commission a invité le demandeur à compléter sa demande, à produire des pièces ou à fournir des renseignements complémentaires, et dans le cas où le demandeur est entendu par la Commission, soit à la demande de celle-ci, soit à la demande du demandeur ⁷⁴.

Le défaut de réponse à la demande dans le délai "équivalait à un accord préalable" ⁷⁵.

(71) Voir également l'arrêté royal du 3 mai 1999 organisant un système de décisions anticipées en matière fiscale.

(72) Voir l'article 345, § 1^{er}, 1°, 3° bis, 5° et 6°.

(73) Voir l'article 345, §§ 2 et 3.

(74) Voir l'arrêté royal du 4 avril 1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables, article 4, confirmé par la loi du 2 juin 1998.

(75) Voir l'article 345, § 1^{er}, alinéa 2.

Sur ces différents points, le système instauré par le projet est fondamentalement différent, comme il est exposé infra 4 et 5.

4. La décision anticipée peut porter "sur toute demande relative à l'application des lois d'impôt" lorsqu'il s'agit d'impôts qui relèvent de la compétence de l'Etat fédéral ou d'impôts dont l'Etat fédéral assure le service de la perception et du recouvrement ⁷⁶. Le projet précise cependant que "la décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt" ⁷⁷, ce qui, comme l'indique l'exposé des motifs, renvoie au principe constitutionnel suivant lequel nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ⁷⁸.

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.

C'est ce qui explique que si la décision anticipée lie, en principe, le service public fédéral Finances pour l'avenir, il est fait exception à ce principe notamment "lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne" ⁷⁹.

Selon l'exposé des motifs :

"La primauté du principe de légalité est affirmée de manière expresse comme l'exception fondamentale au principe de sécurité juridique contenu dans l'article 19 et dans la phrase introductive de l'article 22, alinéa 2 ... L'illégalité peut dans certains cas résulter d'une interprétation courante, émanant des autorités administratives et dont le caractère erroné est finalement sanctionné par une jurisprudence constante des cours et tribunaux." ⁸⁰.

⁽⁷⁶⁾ Voir l'article 19 du projet, alinéa 1^{er}.

⁽⁷⁷⁾ Voir l'article 19, alinéa 3.

⁽⁷⁸⁾ Constitution, article 172, alinéa 2, cité dans l'exposé des motifs, p. 52.

⁽⁷⁹⁾ Voir l'article 22, alinéa 2, 4°.

⁽⁸⁰⁾ Voir p. 61, avant-dernier alinéa.

Ces considérations peuvent être approuvées même si l'article 22, alinéa 2, 4°, du projet, précité, introduit une limitation à la sécurité juridique qu'une décision anticipée est susceptible de fournir au contribuable qui l'a obtenue.

Compte tenu de la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle les principes de bonne administration sont applicables en matière fiscale, il serait légalement possible de ne pas apporter une telle limitation à la force obligatoire de la décision anticipée.

Suivant l'arrêt de principe de la Cour de cassation du 27 mars 1992 ⁸¹, ces principes "comportent le droit à la sécurité juridique" et "s'imposent aussi à l'administration des finances. 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. Il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef du citoyen".

Certes, des arrêts ultérieurs ont introduit une limitation à l'application du principe de bonne administration en matière fiscale : ainsi, dans un arrêt du 26 octobre 2001 (F000034F), la Cour de cassation, après avoir rappelé "que les principes de bonne administration comportent le droit à la sécurité juridique; qu'ils s'imposent à l'administration fiscale", ajoute "que le droit à la sécurité juridique n'implique pas que le contribuable qui a conclu avec l'administration un accord faisant naître un régime contraire à des dispositions légales puisse exiger de l'administration l'application d'un tel accord, dès lors que celui-ci n'a pu faire naître dans son chef des prévisions justifiées."

⁽⁸¹⁾ Pas., I, n° 405.

L'espèce dans laquelle cet arrêt a été rendu explique cette restriction : le contribuable ne peut invoquer son droit à la sécurité juridique s'il savait ou devait savoir que l'accord qu'il a obtenu de l'administration était contraire à la loi ⁸².

L'auteur du projet pourrait donc, eu égard au principe de bonne administration qui implique le droit à la sécurité juridique, spécialement dans le cas où le contribuable prend soin de demander à l'administration centrale une décision anticipée dans le cadre des dispositions du projet, supprimer la disposition de l'article 22, alinéa 2, 4°, du projet, du moins lorsqu'il s'agit d'une décision anticipée sur le régime fiscal d'une opération déterminée.

En revanche, lorsque la décision anticipée concerne une situation qui est appelée à se prolonger dans le temps, on pourrait prévoir que la décision anticipée cesse de produire ses effets lorsque l'interprétation des dispositions légales sur laquelle s'est fondée l'administration est condamnée par une décision judiciaire publiée non susceptible de recours. En effet, à partir de ce moment, la croyance légitime qu'a fait naître la décision anticipée cesse d'être justifiée.

5. "La décision anticipée est notifiée au demandeur dans un délai de trois mois à compter de la date d'introduction de la demande" ⁸³. "Le service public fédéral Finances et le demandeur peuvent modifier ce délai de commun accord" ⁸⁴.

Si la décision anticipée n'est pas rendue dans le délai de trois mois en l'absence d'accord du demandeur, le projet ne prévoit aucune sanction.

(82) Il s'agissait d'une société qui avait obtenu l'accord de son contrôleur pour déduire à titre de frais professionnels les deux tiers des loyers qu'elle payait pour l'occupation d'une villa à Knokke : cet accord méconnaissait manifestement l'article 53, 9°, du C.I.R., selon lequel ne constituent pas des frais professionnels déductibles les frais qui se rapportent notamment à des résidences de plaisance ou d'agrément, sauf dans l'éventualité et dans la mesure où le contribuable établit qu'elles sont rendues nécessaires par l'exercice de son activité professionnelle en raison même de l'objet de celle-ci.

(83) introduite conformément à l'article 20 du projet.

(84) Voir l'article 20, dernier alinéa.

L'exposé des motifs souligne que le délai de trois mois n'est pas contraignant, mais simplement indicatif ⁸⁵.

Il ajoute : "le demandeur devra en tout cas être informé du délai de réponse retenu au plus tard dans les quinze jours ouvrables de la réception de la demande." ou du moins "... à partir du moment où la demande est complète." ⁸⁶.

Si telle est l'intention de l'auteur du projet, il faut que cette importante précision figure dans le texte du projet plutôt que dans l'arrêté à prendre en vertu de l'article 25 du projet.

Pour les opérateurs économiques qui souhaitent une décision anticipée avant d'entreprendre une opération, une prompte réponse est évidemment essentielle.

Selon l'exposé des motifs,

"... la pratique démontre qu'un délai contraignant peut avoir une incidence négative sur le processus de décision dès lors que l'autorité chargée d'examiner la demande estime ne pas disposer de tous les éléments d'appréciation au terme du délai de rigueur." ⁸⁷.

Cette justification ne paraît guère convaincante car, s'il manque à l'Administration des éléments d'appréciation, il lui appartient de les demander, ce qui, dans le système actuel, suspend le délai.

6. En tout cas, pour que le Service public fédéral Finances puisse répondre aux demandes de décision préalable dans des délais raisonnables, il faudra mobiliser un nombre important de fonctionnaires compétents et expérimentés sans que cela ne soit de nature à porter préjudice aux autres missions de ce service.

⁽⁸⁵⁾ Voir p. 56.

⁽⁸⁶⁾ Voir pp. 56 in fine et 57.

⁽⁸⁷⁾ Voir p. 57.

L'entrée en vigueur du système de décision anticipée ne saurait donc se concevoir sans une adaptation préalable de l'organisation administrative, qu'annonce l'exposé des motifs ⁸⁸.

Il appartiendra au législateur d'apprécier s'il ne convient pas de subordonner le pouvoir donné au Roi de fixer l'entrée en vigueur de la loi à la réalisation de ces adaptations.

Dans le même ordre d'idée, le projet donne au Roi le pouvoir de déterminer, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les matières dans lesquelles "l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquée dans la demande" ⁸⁹.

Le Conseil d'Etat se demande s'il ne serait pas plus sage d'inverser la perspective : la loi pourrait indiquer d'emblée quelles sont les matières dans lesquelles une décision anticipée peut être demandée et conférer au Roi le pouvoir d'étendre, par arrêté royal, le champ d'application du nouveau système. Ces extensions successives seraient déterminées en fonction des nécessités révélées par la pratique et dans les limites des possibilités de l'administration.

Dans un premier temps, en matière d'impôt sur les revenus, le champ d'application du nouveau système pourrait être limité, par exemple, aux cas déjà visés à l'article 345 du C.I.R. et à d'autres hypothèses qui pourraient y être ajoutées.

⁽⁸⁸⁾ Or, dans son avis du 17 avril 2002, l'inspecteur des finances observe :

"Wat betreft de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, wordt opgemerkt dat deze maatregel eveneens een herschikking vergt van de middelen van de Federale overheidsdienst Financiën. Er worden, althans in het voorgelegd dossier, geen bijkomende middelen gevraagd. De Inspectie van Financiën gaat er derhalve van uit dat een herschikking binnen de bestaande middelen zal volstaan."

⁽⁸⁹⁾ Voir l'article 21, alinéa 1^{er}, 2^o, et alinéa 2.

XI. Plan d'action visant à assurer une meilleure perception de l'impôt des sociétés
(article 30)

L'article 30 du projet a pour objet de créer, au sein du ministère des Finances une nouvelle cellule. Cela relève de la compétence du Ministre des Finances et ne peut faire l'objet d'une disposition légale.

La disposition doit être omise.

ANNEXE

Proposition de refonte de l'article 203 du C.I.R. incorporant les modifications en projet et les articles 36 et 37 de la loi du 29 avril 1999 (relative à l'organisation du marché du gaz et au statut fiscal des producteurs d'électricité)

"Art. 203. § 1^{er}. Les revenus visés à l'article 202, § 1^{er}, 1° et 2°, ne sont, en outre, pas déductibles dans les cas suivants :

§ 2. La déduction est exclue si la société qui distribue les revenus n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt, ou est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique .

Les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont présumées ...
(la suite comme au paragraphe 1^{er}, alinéa 3, en projet).

La condition de déduction prévue à l'alinéa 1^{er} ne s'applique pas aux dividendes alloués ou attribués par les intercommunales visées à l'article 180, 1°, sauf en ce qui concerne :

- 1° les dividendes attribués à des sociétés productrices d'électricité en rémunération de l'apport de services, de compétences et d'expérience en matière de production, de transport et d'interconnexion d'électricité;
- 2° les dividendes alloués à l'occasion du partage total ou partiel de l'avoir social ou de l'acquisition d'actions ou parts propres.

§ 3. La déduction est exclue si la société qui distribue les revenus est une société de financement, une société de trésorerie ou une société d'investissement qui, bien qu'assujettie, dans le pays de son domicile fiscal à un impôt visé au paragraphe 2, bénéficie dans ce pays d'un régime fiscal exorbitant du droit commun.

.../...

Cette disposition ne s'applique pas :

- 1° aux sociétés d'investissement dont les statuts prévoient la distribution annuelle d'au moins 90 p.c. des revenus qu'elles ont recueillis, déduction faite des rémunérations, commissions et frais, dans la mesure où ces revenus proviennent de dividendes distribués par des sociétés autres que celles visées au paragraphe 1^{er}, 1° à 4°, ou de plus-values réalisées sur des actions ou parts susceptibles d'être exonérées en vertu de l'article 192, § 1^{er} ;
- 2° aux dividendes produits par une participation directe ou indirecte dans une société de financement résidente d'un Etat membre de l'Union européenne qui répond, pour l'actionnaire, à des besoins légitimes de caractère économique et financier, dans la mesure où, dans cette société de financement, la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période n'excède pas 33 p.c. des dettes.

§ 4. La déduction est exclue dans la mesure où la société qui distribue les revenus recueille des revenus, autres que des dividendes, qui trouvent leur source en dehors du pays de son domicile fiscal et bénéficient dans le pays du domicile fiscal d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun.

§ 5. Les revenus distribués par une société ne sont pas déductibles dans la mesure où celle-ci réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou plusieurs établissements étrangers qui sont assujettis à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces bénéfices auraient été soumis en Belgique.

Cette disposition ne s'applique pas dans la mesure où ... (la suite comme au paragraphe 2, alinéa 4, en projet).

§ 6. Ne sont pas déductibles les revenus distribués par une société, autre qu'une société d'investissement, qui redistribue des dividendes qui, en application des paragraphes 2 à 5, ne pourraient pas eux-mêmes être déduits à concurrence d'au moins 90 p.c..

Pour l'application de cette disposition, les dividendes alloués directement ou indirectement par des sociétés visées au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, ou au paragraphe 3, alinéa 1^{er}, sont considérés comme ne répondant pas aux conditions de déduction.

Les deux alinéas précédents ne s'appliquent pas aux dividendes visés au paragraphe 3, alinéa 2, 2^o.

Ils ne s'appliquent pas non plus lorsque la société qui redistribue :

1^o est une société résidente ...;

2^o ...

(la suite comme à l'alinéa 5 de l'article 203, § 2).

§ 7. Ne sont pas déductibles les indemnités pour coupon manquant visés à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o.

Cette disposition ne s'applique pas :

1^o soit lorsque le débiteur de l'indemnité pour coupon manquant ...;

2^o soit ... (la suite comme à l'alinéa 6 de l'article 203, § 2).".

I. Beknopt overzicht van het ontwerp - Opschrift

Het voorontwerp van wet "houdende hervorming van de vennootschapsbelasting en ter bevordering van de investeringen" omvat in hoofdzaak drie delen :

- de bepalingen die het Wetboek van de Inkomstenbelastingen wijzigen (hierna te noemen WIB) (Titel II, artikelen 2 tot 18);
- de bepalingen waarbij een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken wordt ingesteld (Titel III, artikelen 19 tot 27);
- de bepalingen die de regelingen inzake de coördinatiecentra wijzigen (Titel IV, hoofdstuk I, artikelen 28 en 29).

De bepalingen die het WIB wijzigen betreffen niet alleen de vennootschapsbelasting, maar ook de roerende voorheffing en de personenbelasting op de uitkeringen aan de vennoten van een vennootschap in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling of van verkrijging van eigen aandelen door de vennootschap.

Om overeen te stemmen met de inhoud van het voorontwerp van wet, bij de huidige stand ervan, zou het opschrift als volgt moeten luiden ¹ :

"Wet tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken."

⁽¹⁾ Zie evenwel infra de eerste opmerking onder "X. De voorafgaande beslissingen in fiscale zaken", wat betreft de optie van een op zichzelf staande wet tot invoering van een regeling van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

- II. De bepalingen die de regeling wijzigen van de dividenden die worden uitgekeerd bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen door vennootschappen (artikelen 2 tot 5, 15, 16, 18, 31, § 1, partim, en 32)
1. Verschillende belastingheffing naargelang de gereserveerde winsten uitgekeerd worden tijdens het bestaan of na de ontbinding van de vennootschap

Zoals gesteld wordt in de memorie van toelichting ², wordt in het huidige stelsel in geval van vereffening van een Belgische vennootschap het positieve verschil tussen de sommen die worden verdeeld en het gestorte maatschappelijk kapitaal dat nog moet worden terugbetaald (welk positief verschil gemeenzaam "liquidatiebonus" wordt genaamd) "als een uitgekeerd dividend aangemerkt" ³, maar deze gelijkstelling geldt slechts voor de vennootschapsbelasting. Deze dividenden zijn immers vrijgesteld van roerende voorheffing ⁴ en van personenbelasting ⁵.

Dezelfde regeling is toepasselijk op de "verkrijgingsbonus" ⁶ in geval van verkrijging van eigen aandelen en op wat "de bonus bij gedeeltelijke verdeling" ⁷ zou kunnen worden genoemd in geval van gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een personenvennootschap.

Met het voorontwerp wordt beoogd de in het Wetboek reeds genoemde "uitgekeerde dividenden" te onderwerpen aan roerende voorheffing en personenbelasting (PB), zoals met de andere dividenden, maar tegen een lagere aanslagvoet : 10 % in plaats

(2) Zie blz. 25 en 26.

(3) WIB, artikel 209.

(4) WIB, artikel 264, eerste lid, 2°

(5) WIB, artikel 21, 2°, gewijzigd bij de wet van 22 december 1998.

(6) WIB, artikel 186.

(7) WIB, artikel 187.

van de aanslagvoet van 25 % of 15 % die, naargelang het geval, geldt voor de gewone dividenden ⁸.

Deze hervorming strekt ertoe "de coherentie van het fiscaal stelsel te versterken", inzonderheid omdat "(...) het huidige stelsel "een verschillende belastingheffing (bevat) voor de sommen die zijn toegekend aan de aandeelhouders of vennoten door, aan de ene kant, een vennootschap in bedrijf, en, aan de andere kant, door een vennootschap in vereffening" ⁹.

Gelet op het doel van deze hervorming, kan de vraag rijzen of het in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel gerechtvaardigd is een roerende voorheffing tegen een tarief van 25 % toe te passen wanneer tijdens het bestaan van de vennootschap onder de vennoten gereserveerde winsten uitgedeeld zijn, en tegen een tarief van 10 % wanneer diezelfde gereserveerde winsten verdeeld zijn na de ontbinding van de vennootschap. Het is juist dat deze kwestie nog scherpere vormen aanneemt onder het huidige stelsel. Voorts heeft het Arbitragehof in arrest nr. 84/99 van 15 juli 1991 dat het heeft gewezen naar aanleiding van een prejudiciële vraag, geoordeeld dat de kapitaalvermindering van een vennootschap die tijdens het bestaan van die vennootschap wordt doorgevoerd door terugbetaling aan de aandeelhouders en de terugbetaling aan de aandeelhouders in het kader van de verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap

"... verrichtingen zijn die voldoende verschillend zijn zodat de wetgever, zonder de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden, heeft kunnen beslissen dat het volgestorte kapitaal van een vennootschap die uit een splitsing is voortgekomen, op verschillende wijze kon worden vastgesteld naargelang men zich bevindt in de hypothese van een kapitaalvermindering van die vennootschap of in die van de verdeling van het maatschappelijk vermogen na de vereffening van diezelfde vennootschap."

Het lijkt dus dat de roerende voorheffing tegen een tarief van 10 % waarin het ontwerp voorziet, niet kan worden afgewezen door het Arbitragehof.

⁽⁸⁾ WIB, artikel 269, eerste lid, 2°, en tweede lid, 2°.

⁽⁹⁾ Memorie van toelichting, blz. 26 en 27.

2. Vaststelling van het belastbaar inkomen bij de personenbelasting in geval van vereffening

Wanneer een vennootschap in vereffening wordt gesteld, is de belastinggrondslag van de roerende voorheffing de liquidatiebonus, namelijk "het positieve verschil tussen de uitkeringen en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal"¹⁰.

Voor de natuurlijke personen die bij de vereffening hun aandeel ontvangen, is deze roerende voorheffing bevrijdend, tenzij ze er de voorkeur aan geven het belastbaar inkomen aan te geven, in welk geval 10 % personenbelasting zal worden toegepast.

In dat geval, evenals wanneer de natuurlijke persoon rechtstreeks in het buitenland zijn aandeel in de vereffening van een buitenlandse vennootschap verkrijgt, is, volgens het ontwerp, het aan te geven inkomen "het positieve verschil tussen de verkregen sommen ... en de aanschaffingswaarde van de aandelen die worden ... terugbetaald ... door de vennootschap die ze had uitgegeven."¹¹.

Het aan te geven inkomen is dus niet het deel van de aandeelhouder in de liquidatiebonus, maar de meerwaarde die de aandeelhouder verkrijgt tegenover de "aanschaffingswaarde" (of verkrijgingswaarde) van zijn aandelen. Het ontworpen artikel 171, 2°, f, lijkt gesteld te zijn naar het voorbeeld van artikel 202, § 1, 2°, van het WIB (wanneer bij de vereffening van een derde vennootschap aan de vennootschap een deel wordt toegekend).

Indien een natuurlijke persoon aandelen van een vennootschap inkoopt op de dag vóór die in vereffening wordt gesteld, zullen de uitkeringen na vereffening hem slechts een kleine of geen meerwaarde opleveren, terwijl de liquidatiebonus waarop voorheffing moet worden betaald misschien zeer groot zal zijn.

⁽¹⁰⁾ WIB, artikel 209 en ontworpen artikel 269, eerste lid, 2° bis; zie het voorbeeld gegeven in de memorie van toelichting, blz. 29.

⁽¹¹⁾ Zie het ontworpen artikel 171, 2°, f.

Als het ontwerp gevolgd wordt zal, indien deze natuurlijke persoon er de voorkeur aan geeft het inkomen aan te geven in de personenbelasting, het aan te geven bedrag dus minder bedragen dan het bedrag waarop roerende voorheffing moet worden betaald.

Deze roerende voorheffing zal slechts met de personenbelasting moeten worden verrekend voorzover "ze betrekking heeft op inkomsten die in de belastbare grondslag van die belasting zijn opgenomen" (besluit tot uitvoering van het WIB, artikel 123) : in casu zal ze dus slechts kunnen worden verrekend in zoverre ze betrekking heeft op de verkregen meerwaarde, en zal ze bovendien naar de Schatkist blijven vloeien.

Indien de natuurlijke persoon er zich rekenschap van geeft dat die regeling bestaat, zal hij er dus geen belang bij hebben te opteren voor de aangifte in de personenbelasting.

Dit systeem is onnodig gecompliceerd en bovendien niet coherent.

Indien het ontwerp ertoe strekt voor de verdeling van de gereserveerde winsten van de vennootschap geen regeling te laten gelden die fundamenteel verschilt naargelang de verdeling vóór of na de ontbinding plaatsheeft, dient het inkomen waarop roerende voorheffing verschuldigd is in de personenbelasting te worden aangegeven (zoals in geval van verdeling van reserves vóór de ontbinding). De voorheffing die door de vennootschap aan de bron verschuldigd is heeft een weerslag op het inkomen van de aandeelhouder, zodat het geen zin heeft een voorheffing op de liquidatiebonus in te stellen en terzelfder tijd te bepalen dat deze liquidatiebonus geen inkomen van de aandeelhouder is.

De regeling die door het ontwerp wordt ingesteld stuit bovendien op een praktisch bezwaar : een natuurlijke persoon, in tegenstelling tot een vennootschap, houdt geen boekhouding van zijn privé-vermogen bij en zal vaak moeilijk de aanschaffingswaarde van de aandelen die hem worden teruggestort bij de vereffening van de vennootschap die de aandelen uitgeeft, kunnen aantonen. De gemachtigde ambtenaar wiens aandacht op dit punt gevestigd is, heeft geantwoord dat als de aandeelhouder zijn verkrijgingsprijs niet kan bepalen, de belastbare grondslag van de roerende voorheffing gelijk zal zijn aan zijn deel van het inkomen dat onderworpen is aan roerende voorheffing,

.../...

dit wil zeggen zijn deel van de liquidatiebonus. Na een omweg komt men dus terug tot de eenvoudige regeling die hier wordt voorgesteld.

3. Lot van de roerende voorheffing op de aan een vennootschap toegekende liquidatiedividenden

Ingeval vennootschap A haar aandeel van de liquidatiebonus van vennootschap B ontvangt, geniet vennootschap A vrijstelling van roerende voorheffing indien ze, gedurende ten minste een jaar, een deelneming van 25 % bezit ¹².

Voor vennootschap A, daarentegen, zal in de andere gevallen roerende voorheffing worden ingehouden.

De vraag rijst of deze roerende voorheffing zal kunnen worden verrekend, gelet op de algemene bepaling van artikel 282 van het WIB. Dit artikel bepaalt : "Uit hoofde van dividenden wordt geen roerende voorheffing verrekend in zover de toekenning ... daarvan een waardevermindering of een minderwaarde tot gevolg heeft van de aandelen waarop de dividenden betrekking hebben."

Ondanks het algemene karakter van deze bepaling, is ze bij een wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen in het WIB 64 ingevoegd met het doel een welbepaalde combinatie te voorkomen : een belastingplichtige die aan de personenbelasting of de rechtspersonenbelasting onderworpen is, waarvoor de roerende voorheffing een definitieve belasting is, verkoopt de dag vóór de coupon geknipt wordt zijn aandelen aan een vennootschap die het recht zou hebben om roerende voorheffing te verrekenen, waarna ze diezelfde aandelen inkoopt zodra de coupon uitgekeerd is.

Gelet op de algemeenheid van de bewoordingen van artikel 282, rijst de vraag of het geen bezwaar zal vormen voor de verrekening door vennootschap A van de roerende voorheffing op de liquidatieuitkeringen : deze liquidatieuitkeringen zullen immers tot gevolg hebben dat de boekhoudkundige waarde van de deelneming van vennootschap A in vennootschap B verminderd wordt.

⁽¹²⁾ Memorie van toelichting, blz. 30.

Uit de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 22 december 1989 blijkt evenwel dat deze regel niet van toepassing is op de roerende voorheffing op de liquidatieuitkeringen.

Er dient te worden aan herinnerd dat deze wet bepaalde dat liquidatieuitkeringen onderworpen waren aan roerende voorheffing (vooraleer deze uitkeringen bij de wet van 23 oktober 1991 met terugwerkende kracht zouden worden vrijgesteld van roerende voorheffing). In de oorspronkelijke tekst van het ontwerp echter bevatte de bepaling die thans artikel 282 van het WIB vormt een tweede lid waarin bepaald werd dat geen roerende voorheffing wordt ingehouden voor het aandeel van de liquidatiebonus dat de aandeelhoudersvennootschap ontvangt, in zoverre dat aandeel de meerwaarde overschrijdt dat op deze aandelen verkregen wordt¹³. De Regering heeft dit lid niet gehandhaafd in het bij de Senaat ingediende wetsontwerp, wat wel degelijk lijkt te impliceren dat de tekst van artikel 282, die sindsdien niet gewijzigd is, niet van toepassing is op de roerende voorheffing op de liquidatiebonus¹⁴.

Het risico van het maneuver dat artikel 282 van het WIB beoogt te voorkomen, bestaat echter, wat de roerende voorheffing op de liquidatieuitkeringen betreft.

De aandacht van de gemachtigde ambtenaar is gevestigd op de eventuele weerslag van artikel 282 van het WIB. Hij heeft voorgesteld, om misbruiken te voorkomen, de verrekening van de roerende voorheffing op de vennootschapsbelasting afhankelijk te stellen van dezelfde voorwaarde inzake ononderbroken deelneming als voor de vrijstelling van roerende voorheffing ingeval de deelneming ten minste 25 % bedraagt¹⁵.

Rekening houdend met dit voorstel, stelt de Raad van State voor aan artikel 282 van het WIB een tweede lid toe te voegen, luidend :

⁽¹³⁾ Gedr. St., Senaat, 1989-1990, nr. 806-2, blz. 19.

⁽¹⁴⁾ Zie G. Kleynen, in "La nouvelle loi belge portant des dispositions fiscales", Ced Samson, 1990, blz. 56.

⁽¹⁵⁾ Zie het besluit tot uitvoering van het WIB, artikelen 106, § 6, en 117, § 4.

"Het eerste lid is niet van toepassing op de dividenden die voortkomen uit aandelen waarvoor de belastingplichtige aantoonst dat hij de volle eigendom ervan heeft gehad tijdens een ononderbroken periode van twaalf maanden vóór de toekenning van de dividenden of dat, tijdens de bewuste periode, de genoemde aandelen, in eigendom of in vruchtgebruik, op geen enkel ogenblik toebehoord hebben aan een belastingplichtige die geen vennootschap is die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting."

Zo zou het toepassingsgebied van de bepaling beperkt worden tot de misbruiken die men wil voorkomen.

4. Regeling van de verkrijging van eigen aandelen

a) Vrijstelling van de kapitalisatie-BEVEK's

In het ontwerp wordt de vrijstelling van personenbelasting en roerende voorheffing gehandhaafd wat betreft "inkomsten van aandelen, (andere dan die vermeld in artikel 19, § 1, 4°, van het WIB), betaald of toegekend bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen door een beleggingsvennootschap die in het land van haar fiscale woonplaats, een belastingregeling geniet die afwijkt van het gemeen recht"¹⁶.

Het praktische doel van de in artikel 21 ingestelde vrijstelling is het handhaven van de regeling van de (Belgische of buitenlandse) kapitalisatie-BEVEK's, waaruit de aandeelhouders alleen liquiditeiten mogen halen ten gevolge van de inkoop van hun aandelen door de emissievennootschap.

Het is de Raad van State niet duidelijk waarom dit verschil in behandeling wordt ingesteld, gelet op het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

De collectieve beleggingsvennootschappen genieten reeds een voorkeursregeling wat betreft (a) de vennootschapsbelasting en (b) de roerende voorheffing op inkomsten van kapitalen die ze innen. Hoe verantwoordt de steller van het

⁽¹⁶⁾ Ontworpen artikel 21, 2°.

ontwerp dat de aandeelhouders van deze vennootschappen bovendien ontsnappen aan de roerende voorheffing van 10% die door het ontwerp wordt ingesteld, terwijl wanneer een collectieve beleggingsvennootschap gewone dividenden uitkeert, de roerende voorheffing wel toepasselijk is (tegen de aanslag van 25 of 15 %) ?

Het is juist dat bij een wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen bepaald is dat inschrijving op aandelen van kapitalisatie-BEVEK's onderworpen is aan een taks op beursverrichtingen van 1 % en inkoop van aandelen door een zodanige vennootschap aan een taks van 0,50 % ¹⁷, terwijl de taks op de beursverrichtingen die van toepassing is op inschrijvingen op openbare uitgiften normaal 3,50 % bedraagt. Men kan zich evenwel afvragen of deze verhoging van de taks op beursverrichtingen het voordeel compenseert dat voortvloeit uit de vrijstelling van de roerende voorheffing van 10 % in geval van inkoop van aandelen van de kapitalisatie-BEVEK's.

b) Problemen bij de toepassing van de ontworpen regeling in geval van verkrijging van eigen aandelen

De door het ontwerp ingestelde regeling doet ernstige toepassingsproblemen rijzen voor de verkrijging van eigen aandelen, en dit om twee redenen :

- 1° Indien de vennootschap haar eigen aandelen op de beurs inkoopt om ze onmiddellijk te vernietigen, is het niet duidelijk hoe ze op de verkrijgingsprijs voorheffing zou kunnen verrekenen. Bovendien kent de aandeelhouder die zijn aandeel overdraagt over het algemeen niet de identiteit van de koper.
- 2° Indien de vennootschap die eigen aandelen inkoopt niet onmiddellijk de verkregen aandelen vernietigt, wordt de "verkrijgingsbonus" pas als een dividend aangemerkt op het ogenblik dat de vennootschap de aandelen opnieuw verkoopt of op die aandelen een waardevermindering boekt ¹⁸. Op dat ogenblik is het te laat om op de verkrijgingsprijs voorheffing in te houden. Bovendien zal de aandeelhouder die zijn

⁽¹⁷⁾ Wetboek der met de zegel gelijkgestelde taksen, artikelen 120 en 121.

⁽¹⁸⁾ Zie artikel 186, tweede lid.

aandeel overdraagt vaak niet weten of, wanneer en in welke mate er een belastbaar inkomen is.

c) Verkrijging van eigen aandelen als gevolg van de overneming of de splitsing van een vennootschap

In de veronderstelling dat vennootschap A vennootschap B, die zelf een deelneming heeft in vennootschap A, overneemt, heeft de overdracht van het totale maatschappelijk vermogen van vennootschap B naar vennootschap A tot gevolg dat deze eigen aandelen verkrijgt. Vennootschap A kan deze vernietigen of ze in portefeuille bewaren (zelfs tijdelijk voor een aandeel dat 10 % overschrijdt).

Gelet op de algemeenheid van de bewoordingen van het voorontwerp, lijkt vennootschap A, in dat geval, een roerende voorheffing van 10 % te moeten betalen op de "verkrijgingsbonus" van haar eigen aandelen. Deze voorheffing zou in principe kunnen worden verrekend door de overgenomen vennootschap B, die haar aandelen aan vennootschap A heeft overgedragen, en, aangezien vennootschap A rechten van vennootschap B verwerft als gevolg van de overneming, lijkt ze zelf het recht te hebben om op haar vennootschapsbelasting de roerende voorheffing te verrekenen die ze zelf verschuldigd is.

Om een zodanige situatie te vermijden, is het verkieslijk de roerende voorheffing in een dergelijk geval niet te laten toepassen, door artikel 15 van het ontwerp als volgt te wijzigen :

"Art. 15. Artikel 264, eerste lid, 2°, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 41 van de wet van 6 juli 1994, wordt vervangen door de volgende bepaling :

«2° die worden vermeld in artikel 186 wanneer een vennootschap eigen aandelen verkrijgt als gevolg van een overneming of een splitsing van een vennootschap of van een gelijkgestelde verrichting bedoeld in artikel 210, § 1, 1°, of 1°bis.»".

5. Gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een buitenlandse vennootschap en verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap

Het ontworpen artikel 269, 2° bis, heeft betrekking op het geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een buitenlandse vennootschap en van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap, wat de roerende voorheffing betreft. In een zodanig geval echter zal de roerende voorheffing alleen verschuldigd zijn indien het inkomen betaald wordt in België door een professioneel tussenpersoon, wat niet noodzakelijkerwijs het geval zal zijn.

Het is dus verkieslijk uitdrukkelijk te verwijzen naar dat geval in het ontworpen artikel 18, eerste lid, 2° ter.

Het ontworpen artikel 269, eerste lid, 2° bis, heeft betrekking op de dividenden waarop

"... de artikelen 186, 187 of 209 of gelijkaardige bepalingen naar buitenlands recht, zijn toegepast."

In de artikelen 186, 187 en 209 wordt gewoon aangegeven wat als uitgekeerd dividend aangemerkt wordt, in de gevallen waarop elk van deze artikelen betrekking heeft, zodat het niet duidelijk is welke zin het heeft bepalingen van buitenlands recht toe te passen die van dezelfde aard zijn als die artikelen. Het is hoe dan ook niet duidelijk waarom de belasting op de liquidatiebonus, bijvoorbeeld, zou afhangen van de fiscale regeling die in het buitenland wordt toegepast.

Indien deze opmerking en de algemene opmerking onder 2 worden aanvaard, zou de tekst van het ontworpen artikel 18, eerste lid, 2° ter, als volgt moeten worden gesteld :

"2° ter. uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 186, 187 en 209 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap."

6. Bijzondere opmerkingen

Ontworpen artikel 18

De wijziging die in artikel 18 wordt aangebracht zou moeten worden aangegrepen om de redactie van het artikel het in zijn geheel te herzien.

Het laatste lid van het artikel zou na onderdeel 3° moeten komen en onderdeel 4° van de huidige tekst zou als een nieuw artikel 18bis moeten worden gesteld, zoals al voorgesteld was bij een amendement op het ontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan de wet van 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen ¹⁹. Bij dat amendement werd de volgende redactie voorgesteld die, zonder iets ten gronde te wijzigen, een bijzonder onduidelijke bepaling duidelijk maakte :

"Art. 18bis. In de hierna aangegeven mate worden met dividenden gelijkgesteld, de interesten van elke al dan niet door effecten vertegenwoordigde geldlening verstrekt door een persoon aan een vennootschap waarvan hij aandelen bezit of waarin hij een opdracht of functies als vermeld in artikel 32, eerste lid, 1°, uitoefent, alsmede, als het om een natuurlijke persoon gaat, elke geldlening verstrekt aan die vennootschap door de echtgenoot van die persoon of door zijn minderjarige kinderen of door die van zijn echtgenoot wanneer die persoon of zijn echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen heeft.

De geldleningen bedoeld in het eerste lid omvatten niet:

- 1° de obligaties en andere soortgelijke effecten uitgegeven door een publiek beroep op het spaarwezen;
- 2° de geldleningen aan coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend;
- 3° de geldleningen verstrekt door in artikel 179 vermelde vennootschappen;

De interesten van de in het eerste lid bedoelde geldleningen worden als dividenden beschouwd:

- in zover de interesten hoger zijn dan de in artikel 55 gestelde grens;
- in zover het totaalbedrag van die geldleningen hoger is dan de som van de belaste reserves bij de aanvang van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dat tijdperk."

⁽¹⁹⁾ Gedr. St., Kamer, nr. 1608/4-97/98, amendement nr. 13.

Ontworpen artikel 171, 2°, f

Als de redactie die in II. 5. wordt voorgesteld voor het ontworpen artikel 18, eerste lid, 2° ter, wordt aangenomen, moet het ontworpen artikel 171, 2°, f, als volgt worden gesteld :

"f) de in artikel 18, eerste lid, 2°ter, vermelde dividenden."

Artikel 269, eerste lid, 2°bis

Deze bepaling zou beter als volgt worden gesteld, overeenkomstig de redactie die is voorgesteld voor artikel 18, eerste lid, 2°ter (supra 5) :

"2°bis op 10 pct. voor uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 186, 187 en 209 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap."

7. Overgangsbepalingen

De bepalingen inzake de roerende voorheffing en de PB betreffende de uitkeringen die beschouwd worden als dividenden in geval van volledige of gedeeltelijke verdeling of in geval van verkrijging van eigen aandelen zijn volgens het ontwerp van toepassing als die uitkeringen betaald of toegekend worden met ingang van 1 januari 2002 ²⁰.

Wanneer de voornoemde uitkeringen toegekend worden vóór de bekendmaking van de wet, moet de roerende voorheffing betaald worden door de vennootschap binnen vijftien dagen na de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad ²¹.

(20) Behoudens de gevallen waarbij de vereffening is afgesloten vóór 25 maart 2002 - Zie artikel 31, § 1, van het ontwerp.

(21) Zie artikel 32.

Bij die overgangsbepalingen behoren ernstige bezwaren te worden geformuleerd.

De Regering heeft alleen maar bij een bericht dat in het Belgisch Staatsblad van 23 april 2002 ²² is bekendgemaakt de schuldenaars van dividenden die betaald of toegekend zijn bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen door vennootschappen, ingelicht over de inhoud van het ontwerp wat betreft het instellen van een roerende voorheffing op die dividenden en wat betreft de bepalingen betreffende de inwerkingtreding ervan waarnaar zopas is verwezen.

Wanneer het, zoals in casu, gaat om een roerende voorheffing die verschuldigd is door de schuldenaar van inkomsten binnen vijftien dagen vanaf de betaling of de toekenning van het inkomen, kan worden aangenomen dat de wet die die voorheffing oplegt van toepassing is op de betalingen of toekenningen van inkomsten die plaatshebben vanaf de datum waarop het wetsontwerp ter kennis is gebracht van het publiek bij een bericht in het Belgisch Staatsblad. In casu zouden de bepalingen van het ontwerp met betrekking tot de roerende voorheffing derhalve met recht in werking kunnen treden op 23 april 2002.

Er bestaat daarentegen geen enkele rechtvaardiging om die bepalingen met terugwerkende kracht in werking te laten treden op 1 januari 2002, ook al is de vereffening afgesloten tussen 25 maart en 23 april 2002: de bekendmaking van het bericht in het Belgisch Staatsblad brengt natuurlijk op zich geen terugwerkende kracht met zich mee.

De terugwerkende kracht waarin in het ontwerp wordt voorzien is des te minder aanvaardbaar daar de schuldenaar van de roerende voorheffing deze in principe moet inhouden van de belastbare inkomsten ²³. Indien hij hiervan afziet, verleent hij aan de begunstigden van het inkomen een aanvullend voordeel, zodat de roerende voorheffing die ten laste van de schuldenaar valt ter ontlasting van de verkrijger van dat inkomen, aan het bedrag van dat inkomen wordt toegevoegd voor de berekening van de

⁽²²⁾ Zie blz. 16.780.

⁽²³⁾ W.I.B., artikel 261.

belastinggrondslag van de roerende voorheffing ²⁴. Indien een vereffening van vennootschap is afgesloten tussen 25 maart en 23 april 2002 naar aanleiding van een laatste uitkering na vereffening, is de vereffenaar, bij de betaalbaarstelling, er terecht van kunnen uitgaan dat hij geen enkele roerende voorheffing verschuldigd was. Waar zal hij het geld vinden om de roerende voorheffing te betalen binnen vijftien dagen na de bekendmaking van de wet, zoals bepaald wordt in het ontwerp ? Hoe zou hij overigens persoonlijk aansprakelijk gehouden kunnen worden omdat hij geen roerende voorheffing heeft ingehouden die op het ogenblik van de laatste uitkering na vereffening niet verschuldigd was en die zelfs niet officieel was aangekondigd ?

Er behoort bovendien te worden opgemerkt dat de verdelingen die vóór 23 april 2002 plaatsgevonden hebben zonder inhouding van de roerende voorheffing zeker niet geacht kunnen worden aanleiding te geven tot een "oneigenlijk gebruik" van de van kracht zijnde wettelijke bepalingen : zoals in de memorie van toelichting wordt gesteld, heeft de wetgever naar aanleiding van de controverse over de draagwijdte van de wet van 22 december 1989 bewust besloten om via de wet van 23 oktober 1991, de uitkeringen na vereffening, de gedeeltelijke verdelingen en de verkrijging van eigen aandelen vrij te stellen van roerende voorheffing ²⁵.

De bepalingen van het ontwerp met betrekking tot de roerende voorheffing mogen dus enkel in werking treden voor wat betreft "de dividenden" die zijn toegekend met ingang van 23 april 2002 ten vroegste. Dit maakt de overgangsbepaling van artikel 32 niet onnodig.

Bij wijze van gevolg zouden de bepalingen met betrekking tot de PB enkel van toepassing mogen zijn op de "dividenden" in kwestie die zijn toegekend vanaf diezelfde datum.

De overgangsbepalingen van het ontwerp moeten dus grondig herzien worden in dat opzicht.

(24) W.I.B., artikel 268.

(25) Memorie van toelichting, blz. 26.

De inwerkingtreding van het ontwerp levert een bijzonder probleem op wat betreft de terugwerkende kracht inzake de inkoop van aandelen.

Volgens een kennelijk vrij algemeen gebruik kopen de ter beurse genoteerde vennootschappen geregeld eigen aandelen op de beurs in teneinde de koersen te regulariseren. Die vennootschappen mogen dus eigen aandelen in portefeuille hebben ten belope van 10 pct. van hun kapitaal.

Bij ontstentenis van enige bijzondere bepaling betreffende dat geval, zullen de vennootschappen ertoe gehouden zijn om, in geval van verkoop van die eigen aandelen, de roerende voorheffing te betalen op de verkrijgingsbonus en die fiscale last te dragen, omdat ze de roerende voorheffing niet kunnen inhouden op de verkrijgingsprijs²⁶. Deze fiscale last is natuurlijk niet kunnen worden voorzien op het ogenblik waarop de vennootschap de aandelen op de beurs heeft ingekocht, hetgeen al verschillende jaren tevoren is kunnen gebeuren, en ze stemt niet overeen met enige verrijking van de vennootschap na de inwerkingtreding van de wet. Er behoort dus in een overgangsbepaling te worden bepaald dat de roerende voorheffing niet verschuldigd is voor de eigen aandelen die de vennootschappen in portefeuille hebben op 23 april 2002.

III. Wijzigingen betreffende de vennootschapsbelasting (met uitzondering van die welke betrekking hebben op de definitief belaste inkomsten en de in de artikelen 9, 10 en 11 bepaalde verliezen van het belastbare tijdperk)

Algemene opmerkingen

1. Onder voorbehoud van de herziening van het stelsel van de dividenden die uitgekeerd worden ter gelegenheid van de volledige of gedeeltelijke verdeling van een vennootschap en van de verkrijging door een vennootschap van eigen aandelen²⁷, houden de bepalingen van het ontwerp die het W.I.B. wijzigen, alleen verband met Titel III van dat Wetboek, met als opschrift "Vennootschapsbelasting", hetgeen het opschrift verklaart van het voorontwerp.

⁽²⁶⁾ Zie supra, 4, b).

⁽²⁷⁾ Zie supra II.

Welnu, behoudens afwijkingen op het Wetboek, wordt het bedrag van de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting in principe "vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst" ²⁸, met andere woorden op de beroepsinkomsten van de eenmanszaken ²⁹.

Het voorontwerp voert belangrijke wijzigingen in bij de vaststelling van de belastinggrondslag bij de vennootschapsbelasting wat betreft:

- de regels met betrekking tot de afschrijvingen ³⁰;
- de niet-aftrekbaarheid van de gewestelijke belastingen ³¹.

Het voorontwerp voorziet voorts in de opheffing van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting dat van toepassing is op de winst uit het optreden van een vaste inrichting in een land waarmee geen overeenkomst gesloten is ³².

Deze voor ondernemingen ongunstige bepalingen worden niet uitgebreid naar eenmanszaken, ongetwijfeld omwille van het streven van de regering om binnen het fiscaal stelsel van de vennootschappen compensaties te vinden voor het verlies van fiscale ontvangsten als gevolg van de vermindering van het tarief van de vennootschapsbelasting.

Bij een arrest nr. 45/2001 van 18 april 2001 heeft het Arbitragehof inderdaad impliciet gewezen dat de situatie van een natuurlijk persoon die onderworpen is aan de PB en die van een vennootschap niet vergelijkbaar zijn, wat betreft de toepassing van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel inzake fiscale aangelegenheden ³³.

(28) W.I.B., artikel 183.

(29) W.I.B., artikelen 23, § 1, 1°, en 24.

(30) Zie artikel 7.

(31) Zie artikel 8.

(32) Zie artikel 13.

(33) Zie in het bijzonder considerans B.3.2.

Toch geldt onverminderd dat de verschillen in behandeling die worden ingesteld door het ontwerp met betrekking tot de voormelde punten wel degelijk de coherentie schaden die tot op heden ten grondslag lag van de vaststelling van de belastbare winsten van de eenmanszaken enerzijds en van de ondernemingen die de rechtsvorm van een vennootschap hebben aangenomen, anderzijds. Het staat aan de steller van het ontwerp om te oordelen of dat wenselijk is en dat in voorkomend geval nader te verklaren in de memorie van toelichting.

2. Het W.I.B. omvat reeds bepalingen die ertoe strekken de vennootschappen die beschouwd worden als kleine en middelgrote ondernemingen (KMO) te begunstigen : de gemeenrechtelijke aanslagvoet wordt verlaagd wanneer het belastbaar inkomen niet meer bedraagt dan 323.750 euro, op voorwaarde, inzonderheid, dat de maatschappelijke aandelen ten belope van meer dan de helft toebehoren aan natuurlijke personen en dat het maatschappelijk vermogen geen maatschappelijke aandelen bevat in andere vennootschappen waarvan de aanschaffingswaarde meer dan 50 pct. bedraagt van de eigen middelen ³⁴.

Overigens, komen de vennootschappen waarvan de maatschappelijke aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan een of meer natuurlijke personen in aanmerking voor een grotere investeringsaftrek dan de andere vennootschappen ³⁵.

Op te merken valt dat de voorwaarden voor de toepassing van die beide gunstregelingen niet identiek zijn, inzonderheid doordat inzake investeringsaftrek het bedrag van de belastbare winst van geen belang is.

Om, zoals uitdrukkelijk wordt gesteld, de KMO's te begunstigen, wordt in het ontwerp, door het gemeenrechtelijke tarief van de vennootschapsbelasting te verlagen, een gunsttarief behouden voor de vennootschappen waarvan de jaarlijks belastbare winst niet meer bedraagt dan 322.500 euro, voor zover de vennootschap beantwoordt aan de voorwaarden die bepaald zijn in het derde lid (dat niet gewijzigd wordt door het ontwerp) van artikel 215 van het W.I.B..

⁽³⁴⁾ Zie artikel 215, derde lid, 1° en 2°, waarvan de draagwijdte hier met opzet vereenvoudigd is.

⁽³⁵⁾ Zie artikel 201, 1°.

Het ontwerp, waarin er van uitgegaan wordt dat een vennootschap die beantwoordt aan de voorwaarden van artikel 215, derde lid, en waarvan de winst niet meer bedraagt dan 322.500 euro, een KMO is, voert nog andere fiscale gunstmaatregelen in ten voordele van de aldus gedefinieerde KMO's, namelijk :

- de investeringsreserve ingesteld bij artikel 6 van het ontwerp;
- de niet-toepassing van de nieuwe regels inzake afschrijving bepaald bij artikel 7 van het ontwerp;
- de vrijstelling van vervroegde stortingen gedurende de eerste drie boekjaren ³⁶.

De memorie van toelichting is zeer duidelijk wat betreft het doel van de vrijstelling van investeringsreserve :

"De maatregel beoogt ten name van KMO's en de kleinste ondernemingen in het bijzonder, de investeringen door eigen middelen te stimuleren" omwille van de specifieke problemen die zij kennen "om hun investeringen te financieren ... door middel van lening hetzij door middel van verhoging van het kapitaal." ³⁷.

"De KMO-doelgroep werd gedefinieerd door verwijzing naar het tarief van de vennootschapsbelasting dat van toepassing is op het aanslagjaar dat verbonden is met het belastbaar tijdperk waarin, bij het verstrijken ervan, de investeringsreserve is aangelegd."

Volgens de memorie van toelichting zou met dit criterium omwille van de objectieve aard ervan het mogelijk zijn om, rekening houdend met het beoogde doel, op redelijke wijze de betrokken ondernemingen als doelgroep aan te duiden voor het gebruik van het vrijstellingstelsel en zou het bovendien het voordeel hebben dat het om een soepel criterium gaat, aangezien het "jaar per jaar kan worden beoordeeld" ³⁸.

(36) Zie artikel 14 van het ontwerp.

(37) Zie blz. 31.

(38) Zie blz. 32.

Het is evenwel evident dat het absolute bedrag van de belastbare winst in de loop van een welbepaald boekjaar niets van doen heeft met de vraag of het om een KMO gaat : er zijn belangrijke vennootschappen waarvan meer dan 50 pct. van de aandelen in handen zijn van natuurlijke personen en die soms een boekjaar afsluiten met verlies of die in de loop van een welbepaald boekjaar een belastbare winst verwezenlijken die niet meer bedraagt dan 322.500 euro.

Indien de doelgroep van de gunstmaatregelen de KMO is, behoort men zich niet te baseren op de belastbare winst van een boekjaar maar op andere criteria, die zouden kunnen steunen op de definitie van de kleine vennootschappen die blijkt uit artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen.

De toepassing van een gunstregeling koppelen aan het bedrag van het belastbare inkomen van een boekjaar zou overigens aanleiding geven tot praktische problemen in de gevallen waarbij de aangegeven belastinggrondslag verhoogd zou worden naar aanleiding van een controle : dat zou bijvoorbeeld de herziening tot gevolg kunnen hebben van de eerste afschrijvingsannuïteit ³⁹.

Het toepassingsgebied van het verlaagde belastingtarief en de andere fiscale voordelen ten gunste van de KMO's, waarvan de drempels behouden kunnen blijven, zou beperkt moeten worden tot de vennootschappen die de kenmerken van een KMO bezitten.

IV. Tarief van de vennootschapsbelastingen en vermeerderingen wegens ontstentenis van voorafbetalingen (artikelen 12 tot 14 van het ontwerp)

Ontworpen artikel 215 van het W.I.B.

1. Het ontwerp strekt ertoe het nominale tarief van de vennootschapsbelasting te verlagen van 39 naar 33 pct. vanaf het aanslagjaar 2004.

⁽³⁹⁾ Zie infra V.

Het ontwerp heft daarentegen de aanvullende crisisbijdrage van 3 pct. van de vennootschapsbelasting bepaald in artikel 463bis, § 1, 1°, van het W.I.B. niet op vanaf datzelfde aanslagjaar, terwijl diezelfde crisisbijdrage juist vanaf het aanslagjaar 2004 opgeheven wordt wat betreft de personenbelasting.

Het zou logischer zijn de aanvullende crisisbijdrage volledig op te heffen vanaf het aanslagjaar 2004 en in artikel 215 de werkelijke draagwijdte van het ontwerp te doen uitkomen, die erin bestaat de fiscale last te verminderen van 40,17 pct. tot 33,99 pct.

Het staat aan de steller van het ontwerp om bovendien te oordelen of dat tarief van 33,99 pct. niet moet worden afgerond op 34 pct.

2. Zoals onder de gelding van de huidige wetgeving wordt dat gemeenrechtelijk tarief verlaagd wanneer het belastbaar inkomen een bepaalde drempel niet overschrijdt (322.500 euro): het tarief van de vennootschapsbelasting stijgt dan trapsgewijs van 24,25 pct. naar 34,05 pct..

Volgens de memorie van toelichting zouden die verlaagde tarieven van toepassing zijn op de KMO's.

Het derde lid van artikel 215 van het W.I.B. (dat niet gewijzigd wordt door het ontwerp) volstaat evenwel niet om te garanderen dat het verlaagde tarief slechts van toepassing zal zijn op de vennootschappen die werkelijk KMO's uitmaken: er wordt verwezen naar de tweede algemene opmerking supra III.

Opheffing van artikel 217 van het W.I.B.
(artikel 13 van het ontwerp)

Volgens de bewoordingen van artikel 217 van het W.I.B. "(wordt) tot een vierde (...) verminderd het gedeelte van de (vennootschaps)belasting dat evenredig overeenstemt met ... in het buitenland behaalde en belaste winst", met inbegrip van inkomsten uit kapitalen en roerende goederen die ter beschikking zijn gesteld van een buitenlandse vestiging.

Zoals in de memorie van toelichting wordt benadrukt ⁴⁰, zal die opheffing geen gevolgen hebben voor de vrijstelling van de winsten die verwezenlijkt zijn door Belgische vennootschappen in staten waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten.

Bij ontstentenis van enige rechtvaardiging in de memorie van toelichting, lijkt de opheffing van artikel 217 van het W.I.B. geen andere doel te beogen dan de gedeeltelijke compensatie van het verlies van fiscale inkomsten dat het gevolg is van de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting.

Voorts heft het ontwerp niet de overeenstemmende bepaling op inzake PB, met name artikel 156 van het W.I.B., volgens hetwelk tot de helft wordt verminderd het deel van de belasting dat evenredig overeenstemt met inkomsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen en met in het buitenland behaalde en belaste beroepsinkomsten.

Het is juist dat onder de gelding van de huidige wetgeving de regeling betreffende inkomsten uit het buitenland reeds verschilt naar gelang het gaat om een vennootschap (verlaging van de belasting tot een vierde) of om een natuurlijk persoon (verlaging tot de helft), maar dat verschil wordt ongetwijfeld verklaard door het feit dat wanneer een natuurlijk persoon een gebouw in het buitenland heeft of een vaste inrichting in het buitenland, het gemiddeld belastingtarief ervan gewoonlijk hoger ligt dan het tarief van de vennootschapsbelasting.

Dat verschil in behandeling wordt versterkt door het ontwerp en houdt geen verband met de doelstelling van het verlaagde tarief dat van toepassing is op de inkomsten van buitenlandse oorsprong, welke doelstelling erin bestaat de dubbele internationale belasting te temperen bij afwezigheid van een dubbelbelastingverdrag.

Er wordt in dat verband verwezen naar de eerste algemene opmerking die geformuleerd is supra III.

(40)

Zie blz. 48.

Ontworpen artikel 218, § 2, van het W.I.B. (artikel 14 van het ontwerp)

Artikel 14 van het ontwerp voegt aan artikel 218 een nieuw paragraaf 2 toe volgens dewelke de vermeerderingen wegens ontstentenis van voorafbetalingen niet verschuldigd zijn op de winsten die betrekking hebben op de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting van de vennootschap wanneer die winsten onderworpen zijn aan het in artikel 215, tweede lid, bepaalde verlaagde tarief.

Volgens de memorie van toelichting is deze maatregel bedoeld als een stimulans voor de KMO's die in de vorm van een vennootschap zijn opgericht ⁴¹.

Wat de werkingssfeer van deze maatregel betreft, wordt verwezen naar de tweede algemene opmerking die hiervoren onder nummer III is gemaakt.

V. Afschrijvingen en beroepskosten (artikelen 7 en 8 van het ontwerp)

Ontworpen artikel 196, § 2, van het WIB (artikel 7 van het ontwerp)

Volgens de huidige regeling kunnen vennootschappen de afschrijvingen van hun vaste activa aftrekken volgens dezelfde regels als de eenmanszaken : krachtens artikel 183 van het WIB gelden voor de vennootschappen onder meer de bepalingen houdende regeling van de afschrijvingen voor de eenmanszaken, namelijk de artikelen 49, 52, 6°, en 61 tot 66.

Bij artikel 7 van het ontwerp wordt aan artikel 196 van het WIB een nieuwe paragraaf 2 toegevoegd, die grote afwijkingen inhoudt van de regels die voor eenmanszaken gelden in verband met de afschrijving van vaste activa en de aftrek van de bijkomende kosten; in dit verband wordt verwezen naar de eerste algemene opmerking die hiervoren onder nummer III is gemaakt.

⁽⁴¹⁾ Zie memorie van toelichting blz. 49.

Teneinde de KMO's te steunen, gelden die afwijkingen alleen voor de vennootschappen die niet in aanmerking komen voor het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting; in dit verband wordt verwezen naar de tweede algemene opmerking die hiervoren onder nummer III is gemaakt.

Los van wat in de algemene opmerkingen is gezegd, moet erop worden gewezen dat het moeilijk te begrijpen is dat de regel van de ontworpen paragraaf 2, onderdeel 1°, zoals uitdrukkelijk in de memorie van toelichting staat vermeld ⁴², geldt voor de oprichtingskosten, hoewel die kosten ineens kunnen worden afgeschreven.

Ontworpen artikel 198 van het WIB (artikel 8 van het ontwerp)

Bij artikel 8 van het ontwerp wordt in artikel 198, eerste lid, het onderdeel 5° hersteld in een lezing waarbij uitgesloten wordt dat andere gewestelijke belastingen, heffingen en retributies dan die bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten in hoofdsom en bijkomende sommen (verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen) als beroepskosten worden afgetrokken.

De gewestelijke belastingen waarvan sprake is in artikel 3 van de voornoemde bijzondere wet worden in herinnering gebracht in de memorie van toelichting ⁴³ en omvatten onder andere de onroerende voorheffing, bepaalde naar de gewesten overgehevelde registratierechten, de verkeersbelasting op de autovoertuigen en de belasting op de inverkeerstelling.

Ook deze maatregel strekt ertoe ervoor te zorgen dat het gehele ontwerp budgettair neutraal is ⁴⁴.

⁽⁴²⁾ Zie blz. 37.

⁽⁴³⁾ Zie blz. 40.

⁽⁴⁴⁾ Memorie van toelichting, blz. 42.

De steller van het ontwerp voert voorts aan dat de belastingen, heffingen en retributies die voortaan niet meer zullen kunnen worden afgetrokken in het algemeen belastingen zijn die aangenomen zijn met het oog op

"... zeer precieze doelstellingen en (die) rechtstreeks verbonden zijn met de verwezenlijking van het gewestelijk beleid ... Toelaten dat deze belastingen, heffingen en retributies zouden worden afgetrokken van de winsten belastbaar in de vennootschapsbelasting, zou het uiteindelijk effect van deze heffingen verminderen en zou derhalve van dien aard zijn dat de doeltreffendheid van de fiscale instrumenten, welke op autonoom vlak werden aangenomen door de Gewesten in de uitoefening van hun eigen materiële bevoegdheden, zou worden gedwarsboomd." ⁴⁵.

Wat betreft de omstandigheid dat deze maatregel alleen geldt voor de ondernemingen die in de vorm van een vennootschap zijn opgericht, wordt verwezen naar de eerste algemene opmerking die hiervoren onder nummer III is gemaakt.

Voorts is niet duidelijk waarom de vermelde gewestelijke belastingen en retributies voortaan niet meer kunnen worden afgetrokken, terwijl de provinciale en gemeentelijke belastingen en retributies aftrekbaar blijven, hoewel die belastingen evenmin noodzakelijkerwijze zijn ingevoerd met als enige bedoeling de provincie of de gemeente van financiële middelen te voorzien. Wat dit punt betreft, moet, op zijn minst in de memorie van toelichting, een verantwoording worden gegeven.

VI. Vrijgestelde investeringsreserve (artikelen 6, 11 en 17 van het ontwerp)

1. Bij artikel 6 van het ontwerp wordt in de afdeling van het WIB die gewijd is aan de vrijgestelde inkomsten van de vennootschappen een onderafdeling V ingevoegd, met als opschrift "Investeringsreserve", en die één enkel artikel bevat, het artikel 194quater.

Kort samengevat, bepaalt dit artikel dat wanneer de winst van een vennootschap over een bepaald jaar niet meer dan 322.500 euro bedraagt (op grond van welke omstandigheid het verlaagde tarief waarvan sprake is in het ontworpen artikel 215, tweede lid, toegepast kan worden), de gereserveerde winst van het boekjaar ten belope van

⁽⁴⁵⁾ Memorie van toelichting, blz. 41 en 42.

50 percent en met een maximum van 37.500 euro kan worden gebruikt tot stijving van een investeringsreserve die van de vennootschapsbelasting wordt vrijgesteld op de volgende voorwaarden :

- 1° ze moet op een afzonderlijke rekening van het passief geboekt zijn en blijven overeenkomstig artikel 190 van het WIB;
- 2° een bedrag gelijk aan de investeringsreserve moet worden geïnvesteerd in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa (die niet als een herbelegging in de zin van artikel 47 van het WIB worden aangemerkt) binnen een termijn van drie jaar die ingaat op de eerste dag van het belastbare tijdperk waarvoor de investeringsreserve is aangelegd.

Om vrijstelling voor haar investeringsreserve te verkrijgen, moet de vennootschap bij haar belastingaangifte voor het aanslagjaar waarvoor de reserve aangelegd is en voor de twee daaropvolgende aanslagjaren een opgave voegen waarvan het model door de Minister van Financiën wordt vastgesteld.

Deze ogenschijnlijke vernieuwing is in feite nagenoeg een duplicering van een maatregel die vervat was in een herstelwet van 10 februari 1981 maar die slechts gedurende een aanslagjaar is toegepast. Bij een bijzondere-machtenbesluit nr. 48 van 22 juni 1982 is die maatregel immers opgeheven en vervangen door de investeringsaftrek.

2. Wat de werkingssfeer van die maatregel betreft, wordt verwezen naar de tweede algemene opmerking die hiervoren onder nummer III is gemaakt.

3. Het is de bedoeling dat de ontworpen maatregel bestaat naast de investeringsaftrek, die, voor de vennootschappen, geregeld is bij artikel 201 van het WIB. Er wordt aan herinnerd dat die maatregel erin bestaat winsten vrij te stellen van belasting ten belope van een percentage van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de nieuwe materiële en immateriële vaste activa. Die investeringsaftrek, die, zoals hiervoren gezegd is, ingevoerd is bij een bijzondere-machtenbesluit van 1982, is achtereenvolgens verlaagd bij wetten van 1988, 1989 en 1990 en voor het laatst bij een wet van 28 juli 1992. In

.../...

principe komen de vennootschappen sedert de laatstgenoemde wet alleen voor de investeringsaftrek in aanmerking voor octrooien, vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het wetenschappelijk onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect hebben op het leefmilieu of die beogen het negatieve effect op het leefmilieu zoveel mogelijk te beperken, of vaste activa die ertoe strekken energie te besparen.

Voor een investeringsaftrek voor de overige vaste activa komen evenwel nog in aanmerking de vennootschappen waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen ⁴⁶.

In het kader van de investeringsaftrek wordt dus geen rekening gehouden met het bedrag van de winst over het belastbaar tijdperk, wat perfect in overeenstemming lijkt met het doel van de maatregel, die erin bestaat de investeringen te bevorderen.

Het naast elkaar bestaan van twee afzonderlijke regelingen ter bevordering van de investeringen, verspreid over een nieuw artikel 194quater en artikel 201, is niet bevorderlijk voor de transparantie van de fiscale wetgeving terzake.

4. De redactie van paragraaf 2 van het ontworpen artikel 194quater laat te wensen over.

De uitdrukking "aangroei van het gereserveerde belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk" is moeilijk te begrijpen. Wordt daarmee niet gewoon "de belastbare gereserveerde winst over het belastbaar tijdperk" bedoeld ?

Als het wel degelijk om de belastbare gereserveerde winst gaat, is niet duidelijk waarom de krachtens artikel 192 vrijgestelde meerwaarden daarvan moeten worden uitgesloten.

In onderdeel 2° zou het beter zijn te verwijzen naar het niet-belastbare gedeelte van de meerwaarde op in artikel 66 vermelde voertuigen.

⁽⁴⁶⁾ Zie artikel 201, 1°.

De onderdelen 3° en 4° kunnen als volgt eenvoudiger worden gesteld :

- "3° de vermindering van het gestort kapitaal sedert het laatste belastbaar tijdperk waarvoor de vennootschap vrijstelling van een investeringsreserve heeft gekregen;
- 4° de vermeerdering van de vorderingen van de vennootschap op de natuurlijke personen bedoeld in artikel 18, tweede lid (dat artikel 18bis wordt als de in dit advies gedane suggestie gevolgd wordt).

De vermindering en de vermeerdering waarvan sprake is in de onderdelen 3° en 4° worden berekend als gewogen gemiddelde over het belastbaar tijdperk."

5. Ten slotte biedt de invoeging, in het WIB, van een bepaling waarbij de investeringsreserve wordt vrijgesteld, de gelegenheid om de indeling van het WIB, wat de artikelen 190 tot 207 betreft, opnieuw te bekijken ⁴⁷.

VII. Definitief belaste inkomsten (artikelen 8, onderdelen 2° tot 4°, 9 en 10)

A. Algemene voorwaarden inzake aftrek

Bij artikel 9 van het ontwerp wordt artikel 202, § 2, gewijzigd teneinde voor de aftrekbaarheid van de definitief belaste inkomsten, afgekort als DBI, waarvan sprake is in artikel 202, § 1, onderdelen 1° en 2°, nieuwe algemene voorwaarden in te stellen :

⁽⁴⁷⁾ De volgende indeling wordt voorgesteld :

- Afdeling 3 : "vaststelling van het netto-inkomen" (artikelen 195 tot 198, waaraan wellicht artikel 194bis moet worden toegevoegd, aangezien de technische voorzieningen waarvan in dat artikel sprake is veeleer voorzieningen wegens lasten zijn dan vrijgestelde inkomsten).
- Afdeling 4 : "vrijgestelde inkomsten" (artikelen 190 tot 194, 200, 201, nieuw artikel betreffende de investeringsreserve).
- Afdeling 5 : "definitief belaste inkomsten" (artikelen 202 tot 205).
- Afdeling 6 : "vorige verliezen" (artikel 206).
- Afdeling 7 : "gemene bepalingen betreffende de aftrekken" (artikelen 199 en 207).

- de vennootschap die de dividenden verkrijgt, moet in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert een deelneming bezitten van ten minste 10 pct. (in plaats van 5 pct. volgens de huidige regeling) of met een aanschaffingswaarde van ten minste 1.200.000 euro (ongewijzigd bedrag);
- die deelneming moet de aard van financiële vaste activa hebben;
- de vennootschap moet die deelneming gedurende een ononderbroken periode van ten minste een jaar bezitten.

Die voorwaarden gelden niet voor bepaalde vennootschappen die opgesomd worden in het tweede en het derde lid van het ontworpen artikel.

Die onderscheiden punten worden hierna onderzocht.

a) Drempel van 10 pct of van 1.200.000 euro

Doordat de drempel vanaf welke een deelneming recht verleent op de aftrek van de DBI wordt opgetrokken van 5 tot 10 percent, rijst de vraag naar de bedoeling van die voorwaarde.

Uitgaande van het standpunt dat de aftrek van de DBI geen gunst is, maar een maatregel tot voorkoming van dubbele belasting vanuit economisch oogpunt van de dividenden in de vennootschapsbelasting, een eerste keer bij de vennootschap die het dividend uitkeert en een tweede keer bij de vennootschap die het verkrijgt, ziet de Raad van State niet in waarom die aftrek afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de deelneming ten minste 10 pct. van het kapitaal vormt of een aanschaffingswaarde van ten minste 1.200.000 euro heeft.

b) Vereiste permanente karakter

Bij het ontwerp wordt dezelfde voorwaarde ingesteld als die welke voor de aftrek van de DBI gold in de regeling van vóór de wet van 23 oktober 1991 tot omzetting

.../...

in het Belgische recht van de richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen : volgens artikel 112 van het WIB 64 konden de DBI afgetrokken worden op voorwaarde dat de vennootschap

"... de aandelen of delen gedurende het gehele belastbare tijdperk ononderbroken in volle eigendom heeft gehad."

Die voorwaarde wordt in het ontwerp weliswaar in een enigszins gewijzigde versie opgenomen : de aandelen moeten "gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar" in eigendom worden behouden, waarbij in de tekst niet wordt aangegeven op welke datum die termijn van een jaar verstrijkt.

In de memorie van toelichting staat daaromtrent het volgende ⁴⁸ :

"De voorwaarde inzake minimum bezitsduur moet op dezelfde wijze worden geïnterpreteerd als de gelijkaardige voorwaarde in het kader van de moeder-dochter richtlijn van 23 juli 1990, t.t.z. het vervullen van de minimumbezitsduur op het ogenblik van de toekenning van de inkomsten, zoniet het behoud van de deelneming na die toekenning, tot die minimum bezitsduur wordt bereikt." ⁴⁹.

Deze precisering moet worden opgenomen in de tekst van de bepaling, aangezien het eindpunt van de ononderbroken termijn van één jaar, afgaande op de huidige tekst, blijkbaar de datum is waarop het dividend toegekend of uitbetaald wordt.

Gelet op dat vereiste permanente karakter, voorziet het ontwerp in de opheffing van artikel 198, eerste lid, onderdeel 10°, dat was ingevoegd bij een wet van 20 december 1995 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen ⁵⁰. Die opheffing geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

⁽⁴⁸⁾ Zie blz. 43.

⁽⁴⁹⁾ Zie in dezelfde zin artikel 106, § 5, en artikel 117, § 4, van het besluit tot uitvoering van het WIB.

⁽⁵⁰⁾ Zie artikel 8, onderdeel 2°, van het ontwerp.

c) Uitzonderingen waarin het tweede en het derde lid van de ontworpen bepaling voorzien

De Raad van State begrijpt niet waarom voorzien wordt in uitzonderingen ten gunste van de beursvennootschappen (uitzondering wat betreft de voorwaarden vervat in de onderdelen 1° en 2°) en ten gunste van de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen (uitzondering wat betreft de voorwaarden vervat in onderdeel 1°).

Die uitzonderingen zouden in de memorie van toelichting gerechtvaardigd moeten worden in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, ook al bevat de thans geldende tekst reeds soortgelijke uitzonderingen.

B. Uitzonderingen op de aftrek van de definitief belaste inkomsten

Bij artikel 10 van het ontwerp worden twee wijzigingen aangebracht in artikel 203 van het Wetboek.

1. Aanvulling van artikel 203, § 1, van het WIB, met een nieuw derde lid (artikel 10, onderdeel 1°, van het ontwerp)

Volgens de huidige regeling zijn de dividenden die een Belgische vennootschap van een buitenlandse vennootschap verkrijgt niet als DBI aftrekbaar wanneer ze verleend worden door :

- "1° een vennootschap die niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen of die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België;"⁵¹.

⁽⁵¹⁾ Zie artikel 203, § 1, onderdeel 1°.

Bij artikel 10 van het ontwerp wordt artikel 203, § 1, onderdeel 1°, aangevuld met de volgende bepaling :

"De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen als vermeld in het eerste lid, 1° worden geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, wanneer het gemeenrechtelijk nominaal tarief bepaald door de centrale overheid op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 pct. Het tegendeel kan bewezen worden, zowel door de fiscale administratie als door de belastingplichtige, door aan te tonen dat de belasting, op deze winsten die zou verschuldigd zijn overeenkomstig dit Wetboek niet overeenstemt met het voormelde minimale percentage."

Deze bepaling geeft aanleiding tot twee opmerkingen :

a) De commentaar die in de memorie van toelichting aan deze bepaling wordt gewijd, is bijzonder laconiek ⁵². Er wordt niet uitgelegd waarom in deze bepaling wordt verwezen naar het belastingtarief "bepaald door de centrale overheid".

Daarbij wordt blijkbaar verwezen naar federale staten zoals Zwitserland, waar inkomstenbelastingen worden geheven door de bondsstaat en de kantons ⁵³.

De Raad van State begrijpt niet waarom geen rekening zou kunnen worden gehouden met de door het kanton geheven belasting wanneer het gemeenrechtelijk nominaal tarief van de belasting van de bondsstaat lager is dan 15 pct. en het tarief van de Zwitserse belastingen, belasting van het kanton inbegrepen, hoger is dan 15 pct. Naar aanleiding van een verzoek tot rechtvaardiging van deze bepaling, waardoor een ongelijkheid ten nadele van in federale staten gevestigde vennootschappen in het leven zou worden geroepen, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Wat betreft het gemeenrechtelijk tarief zoals vastgesteld door de «centrale overheid», zou ingevolge de aangehaalde problematiek met Zwitserland, kunnen worden overwogen de verwijzing naar de centrale overheid, althans wat het tarief betreft, te schrappen. Niettemin moet het gaan om een buitenlandse belasting van gelijke aard als de Belgische vennootschapsbelasting."

⁽⁵²⁾ Zie blz. 45, vierde alinea.

⁽⁵³⁾ Zie artikel 2, § 3, onderdeel 2°, van het Belgisch-Zwitsers dubbelbelastingverdrag.

Aangezien de eerste zin van de bepaling alleen betrekking heeft op het nominaal belastingtarief, impliceert dat antwoord de schrapping van de woorden "bepaald door de centrale overheid".

b) De gemachtigde ambtenaar heeft beaamd dat de mogelijkheid waarover de belastingplichtige en de administratie beschikken om het tegendeel te bewijzen alleen betrekking kan hebben op de manier waarop de belastinggrondslag wordt bepaald en niet op het belastingtarief waarin de Belgische wet voorziet, aangezien dat tarief hoger is dan 15 pct.

De tweede zin van het ontworpen derde lid zou dan ook als volgt moeten worden gesteld :

"De belastingplichtige of de administratie kan evenwel bewijzen dat dit nominaal tarief niet overeenstemt met de werkelijke belastingdruk die voor die winsten zou gelden als de belastinggrondslag bepaald zou zijn overeenkomstig de bepalingen van dit Wetboek, in welk geval alleen het tarief van die werkelijke belastingdruk in aanmerking wordt genomen."

2. Wijziging van artikel 203, § 2, vierde lid, van het WIB (artikel 10, 2°, van het ontwerp)

Volgens het huidige stelsel kan een Belgische vennootschap dividenden die ze van een andere vennootschap verkrijgt slechts als DBI aftrekken

"... voor zover (die vennootschap) winsten verwezenlijkt door tussenkomst van een of meer buitenlandse inrichtingen die aan een aanslagregeling zijn onderworpen die aanzienlijk gunstiger is dan deze waaraan die winsten in België zouden zijn onderworpen"⁵⁴.

Luidens artikel 203, § 2, vierde lid, is die bepaling niet van toepassing in de mate dat de winsten voortkomen uit een buitenlandse inrichting van een binnenlandse vennootschap die is gevestigd in een land waarmee België een overeenkomst ter

⁽⁵⁴⁾ Zie artikel 203, § 1, 4°.

voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten of indien de daadwerkelijk in het buitenland geheven belasting op de winsten van de inrichting ten minste 15 pct. bedraagt.

Bij artikel 10, 2°, van het ontwerp wordt laatstgenoemde bepaling vervangen als volgt :

"Paragraaf 1, 4°, is niet van toepassing in de mate dat de winsten die voortkomen uit een buitenlandse inrichting worden belast volgens een belastingstelsel van gelijke aard als die (lees : dat) waaraan de winsten van de maatschappelijke zetel zijn onderworpen."

In de memorie van toelichting wordt die bepaling voorgesteld als "een aanpassing als gevolg van de opheffing van artikel 217 van het (WIB)" (opheffing van de vermindering tot een vierde van het tarief van de vennootschapsbelasting op het gedeelte van de belasting welke (lees : dat) evenredig overeenstemt met bepaalde inkomsten van buitenlandse oorsprong)⁵⁵.

De nieuwe tekst heeft, in tegenstelling tot de oude tekst, betrekking op het geval dat een Belgische vennootschap een deelneming bezit in een andere Belgische of buitenlandse vennootschap die een vaste inrichting heeft in een ander land dan dat van de "maatschappelijke zetel". Wanneer het gaat om een deelneming in een buitenlandse vennootschap die een vaste inrichting heeft in een derde land, ziet de Raad van State niet in wat de relevantie is van de rechtvaardiging die in de memorie van toelichting wordt aangevoerd.

In het geval dat de Belgische vennootschap een deelneming bezit in een andere Belgische vennootschap die een vaste inrichting heeft in een "verdragsland", worden de winsten van de vaste inrichting, net zoals vroeger, vrijgesteld van de Belgische belasting en is de opheffing van de vermindering van de Belgische belasting tot een vierde irrelevant.

De memorie van toelichting zou dus zo moeten worden aangevuld dat de regel wordt gerechtvaardigd in de gevallen genoemd in de twee vorige alinea's.

⁽⁵⁵⁾ Zie blz. 45.

Bovendien heeft de Raad van State zich afgevraagd waarom het belastingstelsel in dat geval "van gelijke aard (moet zijn) als dat waaraan de winsten van de maatschappelijke zetel zijn onderworpen", terwijl in het ontworpen artikel 203, § 1, derde lid, genoeg wordt genomen met een regeling die niet "aanzienlijk gunstiger" is.

De gemachtigde ambtenaar heeft beaamd dat dit verschil in behandeling niet gerechtvaardigd is. De tekst moet derhalve op dat punt worden gewijzigd.

3. Opmerking van wetgevingstechnische aard

De wijzigingen die in artikel 203 van het WIB worden aangebracht, zouden een uitstekende gelegenheid zijn om die bepaling, die nu zeer verwarrend gesteld is, te herschrijven : paragraaf 1 bevat een opsomming van vijf uitzonderingen genummerd van 1 tot 5, gevolgd door een zesde uitzondering ⁵⁶; vervolgens bevat paragraaf 2 zes leden die elk één of meer uitzonderingen op de in paragraaf 1 bepaalde uitzonderingen bevatten; tot slot bevat paragraaf 3 een precisering van één van de bepalingen van paragraaf 1.

Het zou beter zijn dat het artikel wordt herschreven zoals in de bijlage bij dit advies wordt aangegeven.

VIII. Onmogelijkheid voor de vennootschap om de verkregen abnormale of goedgunstige voordelen te compenseren met het verlies van het boekjaar (artikel 11)

1. Krachtens artikel 207, tweede lid, van het WIB mag een vennootschap, wanneer ze abnormale of goedgunstige voordelen verkrijgt van een onderneming ten aanzien waarvan ze zich in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, volgende bedragen niet aftrekken van het gedeelte van de winst die uit die voordelen voortkomt :

- het belastingvrije bedrag van haar giften (artikelen 199 en 200);
- de investeringsaftrek (artikel 201);

⁽⁵⁶⁾ Zie paragraaf 1, tweede lid.

- haar definitief belaste inkomsten (artikelen 202 tot 205).
- haar vorige verliezen (artikel 206).

In artikel 11 van het ontwerp wordt die lijst aangevuld met het verlies van het belastbare tijdperk, om de redenen die in de memorie van toelichting worden aangegeven ⁵⁷.

2. De thans geldende tekst van artikel 207, tweede lid, sluit bovendien uit dat de voormelde aftrekken de grondslag van de "afzonderlijke aanslag" genoemd in artikel 219 van het WIB verminderen, wat logisch is, aangezien het juist gaat om een "afzonderlijke aanslag" die zich onderscheidt van de gewone aanslag voor de vennootschapsbelastingen en de grondslag van die afzonderlijke aanslag wettelijk is gedefinieerd ⁵⁸.

In de ontworpen tekst wordt daaraan toegevoegd dat de betrokken aftrekken evenmin mogen worden verricht :

- op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor de uitgaven bedoeld in artikel 198, eerste lid, 12° ⁵⁹;
- noch op het bedrag van een investeringsreserve die voorheen was vrijgesteld krachtens het ontworpen artikel 194quater en die belastbaar is geworden wegens schending van paragraaf 2, laatste lid, van dat artikel of met toepassing van paragraaf 4 ervan.

In de memorie van toelichting wordt helemaal geen uitleg gegeven bij die toevoegingen en het is niet duidelijk wat die toevoegingen rechtvaardigt. Is het niet voldoende dat de twee voornoemde categorieën van belastbare winst worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting overeenkomstig het gemene recht, na toepassing van de

⁽⁵⁷⁾ Zie blz. 46 en 47.

⁽⁵⁸⁾ WIB, artikel 57.

⁽⁵⁹⁾ ingevoegd bij de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen.

af trekken bepaald in de artikelen 199 tot 206 ? Net zoals bij de abnormale of goedgunstige voordelen die een vennootschap van een verwante onderneming krijgt, is het de Raad van State immers niet duidelijk welke kunstgreep hier zou moeten worden vrijdeld.

3. Aangezien het ontwerp uitsluit dat de abnormale voordelen die een vennootschap heeft verkregen worden gecompenseerd met het verlies van het belastbare tijdperk, is er geen reden om in het ontworpen artikel 207, tweede lid, melding te maken van "het gedeelte van de winst dat voorkomt van abnormale of goedgunstige voordelen": het saldo van het boekjaar is per definitie negatief en er is dus geen winst.

Voor de leesbaarheid van de ontworpen bepaling is het bovendien beter dat de abnormale of goedgunstige voordelen in twee leden worden behandeld, waarbij het tweede lid wordt gewijd aan de compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk.

Voorgesteld wordt die leden als volgt te schrijven :

"Wanneer een vennootschap rechtstreeks of zijdelings, onder enige vorm of op enige manier, abnormale of goedgunstige voordelen haalt uit een onderneming ten aanzien waarvan ze zich rechtstreeks of zijdelings in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, kan ze op het bedrag van die voordelen geen enkele van de in de artikelen 199 tot 206 vermelde aftrekken verrichten.

Als het belastingsaldo voor het belastbare tijdperk, los van de genoemde abnormale of goedgunstige voordelen, negatief is, mag dat verlies niet worden afgetrokken van het bedrag van de genoemde voordelen."

Als de steller van het ontwerp andere regels uit de huidige tekst of uit het ontwerp wenst te behouden, moet hij daaraan een derde lid wijden, luidend als volgt :

"De aftrekken vermeld in de artikelen 199 tot 206 en het verlies van het boekjaar kunnen de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag bepaald in artikel 219 evenmin verminderen." ⁶⁰.

IX. Wijzigingen in het stelsel van de coördinatiecentra (artikelen 28 en 29)

1. De minister heeft bij brief van 7 mei 2002 inlichtingen voor de Europese Commissie overgezonden aan de permanente vertegenwoordiging van België bij de Europese Unie, namelijk, volgens de uitleg van de gemachtigde ambtenaar,

"... les dispositions du Titre IV, Chapitre 1^{er} du projet de loi, qui tendent à modifier les dispositions légales existantes en matière de centres de coordination, (...), sur la base de l'article 88, paragraphe 3 du Traité instituant la Communauté européenne, compte tenu que ces dispositions sont de nature à tomber sous cette obligation d'information prévue le Traité."

De gemachtigde ambtenaar heeft eraan toegevoegd :

"... bien que le régime des décisions anticipées ne soit pas susceptible, en tant que tel, d'être visé par l'article 88, paragraphe 3, du Traité et ne doive donc pas être notifié sur cette base, une description aussi complète que possible de ce régime a été donnée en annexe à la note destinée à la Commission européenne en ce qui concerne les centres de coordination, en raison du fait que la base imposable des centres de coordination sera fixée par voie de décision anticipée sur la base des dépenses et des frais de fonctionnement, en application des dispositions du Titre IV, Chapitre 1^{er} du projet de loi."

Op de vraag hoever het staat met de procedure "bestaande staatssteun" die op basis van het huidige stelsel van de coördinatiecentra ⁶¹ is ingesteld, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende overzicht gegeven :

- "1. Lettre de la Commission européenne à la Belgique demandant des renseignements sur le régime des centres de coordination : 12/02/1999
2. Réponse de la Belgique fournissant les renseignements demandés à la Commission : 15/03/1999

⁽⁶⁰⁾ Eventueel aan te vullen als de andere regels die hierboven in punt 2 zijn besproken, worden behouden.

⁽⁶¹⁾ Zie het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982.

3. Lettre par laquelle la Commission considère que le régime des centres de coordination semble constituer une aide d'Etat visée par l'article 87.1 CE (conclusion préliminaire) : 17/07/2000
4. Réplique de la Belgique contestant la procédure utilisée par la Commission : 06/09/2000
5. Lettre par laquelle la Commission maintient qu'elle considère que le régime des centres de coordination semble constituer une aide d'Etat visée par l'article 87.1 CE et propose des mesures utiles pour mettre fin au caractère d'aide : 11/07/2001
6. Réponse de la Belgique qui avance ses premiers arguments sur le fond et accepte partiellement les mesures utiles : 12/09/2001
7. Lettre par laquelle la Commission annonce qu'elle prend la décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen : 27/02/2002
8. Réponse de la Belgique qui maintient son point de vue sur le fond et propose de négocier avec la Commission : 12/04/2002."

2. Zoals in de memorie van toelichting wordt opgemerkt ⁶², strekken de artikelen 28 en 29 van het ontwerp ertoe het stelsel van de coördinatiecentra te wijzigen om tot op zekere hoogte tegemoet te komen aan de kritiek van de Europese Commissie.

Die kritiek is vervat in de voormelde brief d.d. 27 februari 2002 van de Europese Commissie aan de Minister van Buitenlandse Zaken.

Via die brief heeft de Commissie het volgende meegedeeld aan België :

"... qu'après avoir examiné les informations fournies par vos autorités, et en l'absence d'acceptation des mesures utiles proposées par lettre du 11 juillet 2001, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 88, § 2, du Traité CE."

Dat artikel bepaalt :

"... De Commissie onderwerpt te zamen met de lidstaten de in die staten bestaande steunregelingen aan een voortdurend onderzoek. Zij stelt de dienstige maatregelen voor, welke de geleidelijke ontwikkeling of de werking van de gemeenschappelijke markt vereist. Indien de Commissie, na de belanghebbenden te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken, vaststelt dat een steunmaatregel door een

⁽⁶²⁾ Zie blz. 65.

staat of met staatsmiddelen bekostigd, volgens artikel 87 niet verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt of dat van deze steunmaatregel misbruik wordt gemaakt, bepaalt zij dat de betrokken staat die steunmaatregel moet opheffen of wijzigen binnen de door haar vast te stellen termijn."

In haar voormelde brief van 27 februari 2002 vraagt de Commissie dat de Belgische overheid onmiddellijk een afschrift van die brief bezorgt aan degenen die voor die steunregeling in aanmerking kunnen komen en verzoekt ze België en derde-belanghebbenden opmerkingen te maken en alle nuttige inlichtingen te verschaffen om te bepalen of de begunstigen van de regeling een gewettigd vertrouwen hebben dat het noodzakelijk maakt om in overgangsbepalingen te voorzien.

Zoals in de memorie van toelichting⁶³ wordt benadrukt, heeft de steller van het ontwerp echter de vrijstelling van roerende voorheffing op de uitgekeerde dividenden, en op de door het centrum betaalde interesten en royalty's behouden, alsook de vrijstelling van het evenredig registratierecht op inbrengen in centra en op kapitaalverhogingen⁶⁴, terwijl die vrijstellingen uitdrukkelijk bekritiseerd zijn in de brief van de Europese Commissie.

De Raad van State meent de steller van het ontwerp erop attent te moeten maken dat het gevaarlijk is voordelen te behouden die de Commissie heeft bekritiseerd. Wanneer deze van oordeel is dat ze bij haar standpunt moet blijven, kan de Staat immers aansprakelijk worden gesteld.

De bepalingen betreffende de coördinatiecentra zullen weliswaar eerst in werking treden op de datum die door de Koning wordt bepaald⁶⁵. De Regering zal wellicht wachten totdat de Commissie een definitieve beslissing heeft genomen alvorens de wet, eventueel gewijzigd, in werking te laten treden, maar die wachttijd zelf is ook niet zonder gevaar, want intussen blijven alle door de Commissie bekritiseerde bepalingen van kracht.

⁽⁶³⁾ Zie blz. 68 en 69.

⁽⁶⁴⁾ Zie artikel 28, 4°, van het ontwerp waarbij artikel 5, § 4, van het koninklijk besluit nr. 187 wordt gewijzigd.

⁽⁶⁵⁾ Zie artikel 31, § 1, voorlaatste lid.

3. Het ontworpen artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 187 bepaalt dat de erkenning als coördinatiecentrum wordt verleend voor tien jaar en - blijkbaar voor dezelfde duur - kan worden verlengd.

Het zou raadzaam zijn te bepalen dat de erkenning ophoudt uitwerking te hebben voordat de ingegane termijn van tien jaar is verstreken indien de instanties van de Gemeenschap definitief beslissen dat de voorkeurregeling voor coördinatiecentra moet worden opgeheven. Zonder een dergelijke bepaling zou de Staat aansprakelijk kunnen worden gesteld ten aanzien van de coördinatiecentra.

4. Bij het ontworpen artikel 5, § 3, wordt aan de coördinatiecentra een belastingkrediet toegekend

"... waarvan het bedrag gelijk is aan dat van de jaarlijkse taks die betaald wordt overeenkomstig de artikelen 162bis tot 162decies van het Wetboek der successierechten. Dat belastingkrediet wordt verrekend met de vennootschapsbelasting en het eventueel teveel wordt niet terugbetaald."

De voormelde bepalingen van het Wetboek der successierechten onderwerpen de coördinatiecentra aan een jaarlijkse taks "tot vergoeding der successierechten" ten belope van 10.000 euro per voltijdse werknemer, met een maximum van 100.000 euro per coördinatiecentrum.

Volgens de memorie van toelichting zullen de personeelskosten na de inwerkingtreding van het ontwerp niet langer buiten beschouwing worden gelaten bij de berekening van de grondslag van de vennootschapsbelasting die de coördinatiecentra verschuldigd zijn, zodat er geen reden meer is om vast te houden aan een taks die is ingevoerd ter compensatie van het feit dat de personeelskosten volgens de huidige regeling niet in de heffingsgrondslag van het centrum vervat zijn ⁶⁶.

⁽⁶⁶⁾ Memorie van toelichting, blz. 68.

Om die reden behoren de bepalingen van het Wetboek der successierechten betreffende die jaarlijkse taks te worden opgeheven met uitwerking vanaf de dag dat de hier onderzochte artikelen 28 en 29 van het ontwerp in werking treden. Als die taks door de inwerkingtreding van het ontwerp geen enkel bestaansrecht meer heeft, is er immers geen grond om haar te behouden, aangezien ze hoger zou zijn dan de vennootschapsbelasting die het centrum voor het beschouwde aanslagjaar verschuldigd is. Zo zou worden voorkomen dat, door een indirecte "taks tot vergoeding der successierechten" te verrekenen met de vennootschapsbelasting, een belastingkrediet zonder weerga wordt ingesteld.

X. Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (artikelen 19 tot 27, 31, § 1, vijfde lid, en 33)

1. Titel III van het ontwerp voert een voor alle belastingen geldende regeling van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken in ter vervanging van de regeling van de voorafgaande fiscale akkoorden die thans vervat is in artikel 345 van het WIB, artikel 18, §§ 3 tot 6, van het Wetboek der registratierechten en artikel 106, tweede lid, van het Wetboek der successierechten, die bijgevolg bij het ontwerp worden opgeheven of gewijzigd ⁶⁷.

De steller van het ontwerp heeft er de voorkeur aan gegeven om die nieuwe regeling in autonome bepalingen op te nemen in plaats van te werken met artikelen die worden ingevoegd in de verschillende belastingwetboeken ⁶⁸.

Die keuze is een opportuniteitsbeslissing.

Als die werkwijze wordt gevolgd, zouden die bepalingen echter in een afzonderlijke wet moeten worden opgenomen die bijvoorbeeld als opschrift zou hebben :

"Wet tot invoering van een regeling van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken".

⁽⁶⁷⁾ Zie de artikelen 26 en 27.

⁽⁶⁸⁾ Werkwijze die is gevolgd toen de wetgever de regeling van de voorafgaande fiscale akkoorden heeft ingevoerd en vervolgens tot alle belastingen heeft uitgebreid.

Alle andere bepalingen van het ontwerp ⁶⁹ wijzigen immers bepalingen van het WIB of van de wetgeving over de coördinatiecentra en blijven dus niet noodzakelijk voortbestaan als autonome bepalingen zoals de bepalingen van Titel III.

2. Artikel 19 van het ontwerp bepaalt :

"... De Federale overheidsdienst Financiën spreekt zich bij voorafgaande beslissing uit over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten die onder haar bevoegdheid vallen of waarvan zij de inning en de invordering verzekert."

Overeenkomstig artikel 5, §§ 3 en 3bis, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten ⁷⁰ zorgt de federale Staat, met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels, voor de dienst van bepaalde gewestelijke belastingen voor rekening van en in overleg met de betrokken gewesten.

De vraag rijst of er van uitgegaan kan worden dat de ontworpen regeling van voorafgaande beslissing vervat is in het begrip "dienst van de belastingen" in de zin van de bovenvermelde bepalingen en bijgevolg of de federale Staat bevoegd is om een regeling van voorafgaande beslissingen uit te werken die hem in staat zal stellen te bepalen welke regeling op die gewestbelastingen van toepassing is.

⁽⁶⁹⁾ Met uitzondering van artikel 30.

⁽⁷⁰⁾ gewijzigd bij de wet van 13 juli 2001.

Hoe dan ook, volgens de voormelde bepalingen van de bijzondere wet moet overleg worden gepleegd met de gewesten.

3. De regeling van de voorafgaande fiscale akkoorden die voor de inkomstenbelasting uitgewerkt is in artikel 345 van het WIB ⁷¹ bezit de volgende kenmerken :

- 1° een voorafgaand schriftelijk akkoord mag in principe alleen betrekking hebben op feitelijke kwesties, in het algemeen de kwestie of een verrichting "wel degelijk beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften" ⁷².

Slechts in één geval mag het voorafgaand akkoord betrekking hebben op de interpretatie van de wet : volgens artikel 345, § 1, 4°, kan een voorafgaand akkoord betrekking hebben op de vraag of "dividenden beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in artikel 203". Die uitzondering is wellicht te verklaren doordat de uitzonderingen op de aftrek van de DBI en de uitzonderingen op die uitzonderingen in dat artikel een onontwarbaar kluwen zijn geworden.

- 2° Zodra de administratie haar instemming heeft gegeven, onder de voorwaarden gesteld in artikel 345, is het voorafgaand akkoord "aan de administratie der directe belastingen tegenstelbaar en bindt (het) haar voor de toekomst", op voorwaarde dat de verrichtingen haar te goeder trouw werden voorgelegd en volledig en juist werden beschreven ⁷³.

- 3° De Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden moet uitspraak doen binnen drie maanden nadat de aanvraag is ingekomen. Die termijn wordt verlengd wanneer de Commissie de aanvrager verzocht heeft om zijn aanvraag te vervolledigen, aanvullende stukken over te leggen of extra inlichtingen te verstrekken en wanneer

⁽⁷¹⁾ Zie ook het koninklijk besluit van 3 mei 1999 tot inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

⁽⁷²⁾ Zie artikel 345, § 1, 1°, 3°bis, 5° en 6°.

⁽⁷³⁾ Zie artikel 345, §§ 2 en 3.

de aanvrager door de Commissie wordt gehoord, hetzij op verzoek van de Commissie, hetzij op verzoek van de aanvrager ⁷⁴.

Ontstentenis van een tijdig antwoord op de aanvraag "wordt gelijkgesteld met een voorafgaand akkoord" ⁷⁵.

In die opzichten is de regeling die bij het ontwerp wordt ingevoerd grondig verschillend, zoals hierna in de punten 4 en 5 wordt uiteengezet.

4. De voorafgaande beslissing kan slaan op "alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten" wanneer het gaat om belastingen die onder de bevoegdheid vallen van de federale Staat of om belastingen die door de federale Staat worden geïnd en ingevorderd ⁷⁶. In het ontwerp wordt echter gepreciseerd dat "de voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg mag hebben" ⁷⁷, wat zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven, verwijst naar het grondwettelijk beginsel dat geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ⁷⁸.

De aanvraag om een voorafgaande beslissing beperkt zich dus niet tot feitelijke kwesties, maar kan ook slaan op de interpretatie van bepalingen van interne wetgeving of internationale verdragen.

Dat verklaart waarom, hoewel de voorafgaande beslissing de federale overheidsdienst Financiën in principe voor de toekomst bindt, een uitzondering op dat principe wordt gemaakt, onder meer "indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in

⁽⁷⁴⁾ Zie het koninklijk besluit van 4 april 1995 met betrekking tot de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, artikel 4, bekrachtigd bij de wet van 2 juni 1998.

⁽⁷⁵⁾ Zie artikel 345, § 1, tweede lid.

⁽⁷⁶⁾ Zie artikel 19 van het ontwerp, eerste lid.

⁽⁷⁷⁾ Zie artikel 19, derde lid.

⁽⁷⁸⁾ Grondwet, artikel 172, tweede lid, vermeld in de memorie van toelichting, blz. 52.

overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht" ⁷⁹.

In de memorie van toelichting staat :

"De primauteit van het beginsel van de wettelijkheid is dus expliciet bevestigd door de fundamentele uitzondering op het beginsel van de rechtszekerheid voorzien in artikel 19 en in de inleidende zin van artikel 22, tweede lid. (...) De onwettelijkheid (kan) in bepaalde gevallen uitmonden in een gangbare interpretatie, uitgaande van de administratieve autoriteiten, en waarvan het foutieve karakter uiteindelijk wordt bestraft door een constante rechtspraak van de hoven en rechtbanken." ⁸⁰.

Met die overwegingen kan worden ingestemd, ook al beperkt het genoemde artikel 22, tweede lid, 4°, van het ontwerp de rechtszekerheid die een voorafgaande beslissing kan bieden aan de belastingplichtige die ze heeft verkregen.

Gelet op de jurisprudentie van het Hof van Cassatie dat de beginselen van behoorlijk bestuur toepasselijk zijn op fiscale zaken, is het wettelijk mogelijk dat de bindende kracht van de voorafgaande beslissing niet op een dergelijke manier wordt beperkt.

Volgens het principearrest van het Hof van Cassatie van 27 maart 1992 ⁸¹ "sluiten die beginselen het recht op rechtszekerheid in" en "gelden ze ook ten aanzien van het fiscaal bestuur. Het recht op rechtszekerheid houdt onder meer in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid. (...) Daaruit volgt dat de door de overheid opgewekte gerechtvaardigde verwachtingen van de burger in de regel moeten worden gehonoreerd".

Latere arresten hebben evenwel grenzen gesteld aan de toepassing van het beginsel van behoorlijk bestuur in belastingzaken: zo oordeelt het Hof van Cassatie in een arrest van 26 oktober 2001 (FOOOO34F), na erop gewezen te hebben dat "het recht op

⁽⁷⁹⁾ Zie artikel 22, tweede lid, 4°.

⁽⁸⁰⁾ Zie blz. 61, voorlaatste alinea.

⁽⁸¹⁾ Zie <http://www.cass.be/juris/jucf.htm>.

rechtszekerheid één van de beginselen van behoorlijk bestuur is die bindend zijn voor het belastingbestuur", voorts dat het recht op rechtszekerheid "niet inhoudt dat de belastingplichtige die met het bestuur een akkoord heeft gesloten over een onwettige regeling, van het bestuur de toepassing van dat akkoord kan eisen, daar dat akkoord te zijnen aanzien geen gerechtvaardigde verwachtingen kon wekken."

De zaak waarin dit arrest is gewezen, maakt duidelijk waarom die beperking is opgelegd: de belastingplichtige kan zijn recht op rechtszekerheid niet inroepen als hij wist of moest weten dat het akkoord dat hij van de administratie had verkregen, strijdig was met de wet ⁸².

Gelet op het beginsel van behoorlijk bestuur dat het recht op rechtszekerheid insluit, in het bijzonder wanneer de belastingplichtige het hoofdbestuur in het kader van de bepalingen van het ontwerp om een voorafgaande beslissing verzoekt, zou de steller van het ontwerp artikel 22, tweede lid, 4°, van het ontwerp dus kunnen schrappen, althans wanneer het gaat om een voorafgaande beslissing over de fiscale regeling van een bepaalde verrichting.

Daarentegen, wanneer de voorafgaande beslissing betrekking heeft op een langdurige situatie, zou kunnen worden bepaald dat de voorafgaande beslissing buiten werking treedt wanneer de interpretatie van de wetsbepalingen waarop de administratie zich gebaseerd heeft, veroordeeld is bij een bekendgemaakte gerechtelijke beslissing waartegen geen beroep mogelijk is. Vanaf dat ogenblik is het gewettigde vertrouwen dat de voorafgaande beslissing heeft opgewekt, immers niet langer gerechtvaardigd.

(82) Het ging om een vennootschap die van haar controleur toestemming had gekregen om twee derde van de huur die ze betaalde voor een villa te Knokke af te trekken als beroepskosten : die akkoordbevinding was duidelijk in strijd met artikel 53, 9°, van het WIB, dat bepaalt dat kosten die onder meer betrekking hebben op lusthuizen niet als aftrekbare kosten worden aangemerkt, behalve indien en voorzover de belastingplichtige bewijst dat ze bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en uit hoofde van de eigen aard daarvan noodzakelijk zijn.

5. "De voorafgaande beslissing wordt meegedeeld aan de aanvrager binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum van indiening van de aanvraag" ⁸³. "De Federale overheidsdienst Financiën en de aanvrager kunnen met onderlinge overeenstemming deze termijn wijzigen" ⁸⁴.

Als de voorafgaande beslissing langer dan drie maanden uitblijft zonder dat de aanvrager met een wijziging van de termijn heeft ingestemd, voorziet het ontwerp niet in een sanctie.

In de memorie van toelichting wordt benadrukt dat de termijn van drie maanden niet dwingend, maar slechts indicatief is ⁸⁵.

In de memorie staat voorts : "De aanvrager zal in ieder geval ten laatste binnen de 15 werkdagen na ontvangst van de aanvraag moeten ingelicht worden over de vastgestelde antwoordtermijn" of op zijn minst "vanaf het ogenblik dat de aanvraag volledig is" ⁸⁶.

Als dat de bedoeling is van de steller van het ontwerp, dan moet die belangrijke verduidelijking in de tekst van het ontwerp worden opgenomen in plaats van in het besluit dat krachtens artikel 25 van het ontwerp moet worden uitgevaardigd.

Voor marktdeelnemers die een voorafgaande beslissing willen voordat ze iets ondernemen, is een spoedig antwoord natuurlijk onontbeerlijk.

In de memorie van toelichting staat te lezen :

"De praktijk toont aan dat een dwingende termijn een negatieve invloed kan hebben op het beslissingsproces, wanneer de met het onderzoek van de aanvraag belaste overheid van mening is over onvoldoende beoordelingsgegevens te beschikken naar het einde van de termijn toe." ⁸⁷.

(83) Ingevoerd overeenkomstig artikel 20 van het ontwerp.

(84) Zie artikel 20, laatste lid.

(85) Zie blz. 56.

(86) Zie blz. 56 in fine en 57.

(87) Zie blz. 57.

Die motivering lijkt niet erg overtuigend, want als de overheid extra beoordelingsgegevens nodig heeft, behoort ze die te vragen, waardoor de termijn in de huidige regeling wordt opgeschort.

6. Opdat de federale overheidsdienst Financiën de aanvragen om een voorafgaande beslissing binnen redelijke termijnen kan beantwoorden, zal hoe dan ook een groot aantal bekwame en ervaren ambtenaren moeten worden ingezet, zonder dat de andere taken van die dienst daardoor in het gedrang mogen komen.

Wil men de regeling van de voorafgaande beslissingen in werking laten treden, dan moet de administratieve organisatie dus eerst worden aangepast zoals in de memorie van toelichting wordt aangekondigd ⁸⁸.

De wetgever dient te beoordelen of de bevoegdheid die aan de Koning wordt opgedragen om de inwerkingtreding van de wet te bepalen, niet afhankelijk moet worden gesteld van de verwezenlijking van die herschikking.

In dezelfde gedachtegang geeft het ontwerp aan de Koning ook de bevoegdheid om, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, te bepalen voor welke aangelegenheden "het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen" ⁸⁹.

De Raad van State vraagt zich af of het niet verstandiger zou zijn de zaak om te keren: in de wet zou direct kunnen worden aangegeven voor welke aangelegenheden een voorafgaande beslissing kan worden aangevraagd en aan de Koning zou de

⁽⁸⁸⁾ In zijn advies van 17 april 2002 merkt de inspecteur van financiën echter het volgende op :

"Wat betreft de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, wordt opgemerkt dat deze maatregel eveneens een herschikking vergt van de middelen van de Federale overheidsdienst Financiën. Er worden, althans in het voorgelegd dossier, geen bijkomende middelen gevraagd. De Inspectie van Financiën gaat er derhalve van uit dat een herschikking binnen de bestaande middelen zal volstaan."

⁽⁸⁹⁾ Zie artikel 21, eerste lid, 2°, en tweede lid.

bevoegdheid kunnen worden opgedragen om de werkingssfeer van de nieuwe regeling bij koninklijk besluit uit te breiden. Die opeenvolgende uitbreidingen zouden er komen op basis van de in de praktijk ervaren behoeften en binnen de perken van de mogelijkheden van de overheidsdienst.

Aanvankelijk zou de werkingssfeer van de nieuwe regeling zich voor de inkomstenbelastingen bijvoorbeeld kunnen beperken tot de gevallen die reeds worden genoemd in artikel 345 van het WIB en tot andere gevallen die eraan toegevoegd zouden kunnen worden.

IX. Actieplan dat tot doel heeft een doeltreffende inning van de vennootschapsbelasting te waarborgen (artikel 30)

Artikel 30 van het ontwerp strekt ertoe een nieuwe cel op te richten bij het Ministerie van Financiën. Dat valt onder de bevoegdheid van de Minister van Financiën en kan niet in een wetsbepaling worden geregeld.

De bepaling moet vervallen.

BIJLAGE

Voorstel van herziening van artikel 203 van het WIB in het licht van de ontworpen wijzigingen en van de artikelen 36 en 37 van de wet van 29 april 1999 (betreffende de organisatie van de gasmarkt en het fiscaal statuut van de elektriciteitsproducenten)

"Art. 203. § 1. De in artikel 202, § 1, 1° en 2°, vermelde inkomsten zijn bovendien niet aftrekbaar in de volgende gevallen :

§ 2. Belastingaftrek is niet mogelijk wanneer de vennootschap die de inkomsten uitkeert niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen of gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen worden geacht ... (voorts zoals in de ontworpen paragraaf 1, derde lid).

De voorwaarde voor aftrekbaarheid vervat in het eerste lid is niet van toepassing op de dividenden verleend of toegekend door de intercommunales bedoeld in artikel 180, 1°, behalve wat betreft :

- 1° de dividenden die aan elektriciteitsproducenten worden toegekend ter vergoeding van de inbreng van diensten, bekwaamheid en ervaring op het gebied van productie, transport en koppeling van elektriciteit;
- 2° de dividenden verleend naar aanleiding van de gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of van de verkrijging van eigen aandelen.

§ 3. Belastingaftrek is niet mogelijk wanneer de vennootschap die de inkomsten uitkeert een financieringsvennootschap, een thesaurievennootschap of een beleggingsvennootschap is die, alhoewel ze in het land van haar fiscale woonplaats onderworpen is aan een in paragraaf 2 vermelde belasting, in dat land een belastingregeling geniet die afwijkt van het gemeen recht.

.../...

Deze bepaling is niet van toepassing op :

- 1° de beleggingsvennootschappen waarvan de statuten voorzien in de jaarlijkse uitkering van ten minste 90 pct. van de inkomsten die ze hebben verkregen, na aftrek van de bezoldigingen, commissies en kosten, voorzover die inkomsten voortkomen uit dividenden die zijn uitgekeerd door andere vennootschappen dan die waarvan sprake is in § 1, 1° tot 4°, of uit meerwaarden verwezenlijkt op aandelen die krachtens artikel 192, § 1, voor vrijstelling in aanmerking komen;
- 2° de dividenden verkregen uit een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming in een financieringsvennootschap gelegen in een lidstaat van de Europese Unie die, voor de aandeelhouder, beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, voorzover voor die financieringsvennootschap de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dit tijdperk niet hoger is dan 33 pct. van de schulden.

§ 4. Belastingaftrek is niet mogelijk voorzover de vennootschap die de inkomsten uitkeert, andere inkomsten dan dividenden verkrijgt die hun oorsprong vinden buiten het land van haar fiscale woonplaats en ze in het land van de fiscale woonplaats een afzonderlijke belastingregeling genieten die afwijkt van het gemeen recht.

§ 5. De inkomsten uitgekeerd door een vennootschap kunnen niet worden afgetrokken voorzover ze winsten verwezenlijkt door tussenkomst van een of meer buitenlandse inrichtingen die aan een aanslagregeling zijn onderworpen die aanzienlijk gunstiger is dan die waaraan die winsten in België zouden zijn onderworpen.

Deze bepaling is niet van toepassing voorzover de winsten die voortkomen ... van de zetel van de vennootschap zijn onderworpen (zie de ontworpen paragraaf 2, vierde lid).

§ 6. Voor belastingaftrek komen niet in aanmerking de inkomsten uitgekeerd door een vennootschap die geen beleggingsvennootschap is en die dividenden wederuitkeert die met toepassing van de paragrafen 2 tot 5, zelf niet zouden kunnen worden afgetrokken ten belope van ten minste 90 pct.

Voor de toepassing van deze bepaling worden de dividenden die rechtstreeks of onrechtstreeks worden verleend door de in paragraaf 2, eerste lid, of paragraaf 3, eerste lid, bepaalde vennootschappen, geacht niet aan de aftrekvoorwaarden te beantwoorden.

De beide voorgaande leden zijn niet van toepassing op de dividenden vermeld in paragraaf 3, tweede lid, 2°.

Ze zijn evenmin van toepassing wanneer de vennootschap die wederuitkeert :

- 1° een binnenlandse vennootschap is ...;
- 2° ...

(voorts als in artikel 203, § 2, vijfde lid).

§ 7. Voor belastingaftrek komen niet in aanmerking de vergoedingen voor ontbrekende coupon waarvan sprake is in artikel 18, eerste lid, 3°.

Deze bepaling is niet van toepassing :

- 1° hetzij wanneer de schuldenaar van de vergoeding voor ontbrekende coupon ...
- 2° hetzij ... (voorts zoals in artikel 203, § 2, zesde lid).".

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs
de Heren

Y. KREINS,

président de chambre,
kamervoorzitter,

J. JAUMOTTE,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Madame
Mevrouw

M. BAGUET,

Messieurs
de Heren

J. KIRKPATRICK,
F. DEHOUSSE,

assesseurs de la section de législation,
assessoren van de afdeling wetgeving,

Madame
Mevrouw

B. VIGNERON,

greffier,
griffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. P. BROUWERS, référendaire.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. P. BROUWERS, referendaris.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. P. LIÉNARDY, conseiller d'Etat.

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS