ROYAUME DE BELGIQUE

– – – – – – – – – –

AVIS 37.054/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

– – – – – – – – – – – –

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 27 avril 2004, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi "modifiant l'article 196, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992", a donné le 4 mai 2004 l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, inséré par la loi du 4 août 1996, et remplacé par la loi du 2 avril 2003, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

"De hoogdringendheid wordt gemotiveerd door het feit dat :

- het arrest nr. 59/2004 van 31 maart 2004 in artikel 196, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 7 van de wet van 24 december 2002, de woorden "ten name van de vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, niet wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid" vernietigt;

- de voornoemde vernietiging uitwerking heeft vanaf het aanslagjaar 2005;

- het wetsontwerp van toepassing is op vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht tijdens het belastbaar tijdperk dat reeds verbonden is aan het aanslagjaar 2005 (t.t.z. vanaf 1 januari 2004 voor de ondernemingen die per kalenderjaar boekhouden);

- de rechtszekerheid van vennootschappen en inzonderheid de KMO-vennootschappen door deze maatregel wordt verzekerd voor de boekjaren die verbonden zijn met het aanslagjaar 2005;

- de maatregel het investeringsklimaat van KMO's ten goede komt."

*

* *

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

1. L'avant-projet tend à modifier l'article 196, § 2, du CIR 92 introduit par la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale. Celle-ci a instauré des restrictions aux règles de droit commun relatives à la déduction des amortissements en ce qui concerne les sociétés soumises à l'impôt des sociétés, sauf si, pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou constituée, la société bénéficie du taux réduit de l'impôt des sociétés en vertu de l'article 215, alinéa 2.

Cette exception a été justifiée, dans l'exposé des motifs du projet devenu la loi du 24 décembre 2002, précitée, par la considération que les sociétés qui bénéficient du taux réduit de l'impôt des sociétés constituent des petites et moyennes entreprises (PME) [(1)].

Dans son avis 33.322/2, donné le 15 mai 2002, sur l'avant-projet devenu la loi du 24 décembre 2002, précitée, le Conseil d'État a fait observer 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 [(2)].

Par arrêt n° 59/2004 du 31 mars 2004, la Cour d'arbitrage a annulé, avec effet à partir de l'exercice d'imposition 2005, dans l'article 196, § 2, du CIR 92, les mots "dans le chef des sociétés qui ne bénéficient pas du taux de l'impôt fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée".

La Cour d'arbitrage a considéré que, pour les motifs invoqués dans l'avis précité du Conseil d'État, le critère prévu par cette disposition n'est pas pertinent et n'est dès lors pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

---

(1) Doc. parl., Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 41.

(2) Idem, p. 110.

Dans son avis précité, la section de législation du Conseil d'État a suggéré de définir le critère de la PME en s'inspirant de la définition des petites sociétés qui figurent dans l'article 15 du Code des sociétés [(3)].

Le texte en projet du nouveau paragraphe 2 de l'article 196 exclut l'application des règles dérogatoires au droit commun des amortissements introduites par la loi du 24 décembre 2002, précitée, aux sociétés "qui satisfont aux critères des petites sociétés visées à l'article 15, § 2, du Code des sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation (…) a été acquise ou constituée".

Cette modification appelle deux ordres d'observations.

1° Dans son avis 33.322/2, précité, le Conseil d'État n'avait pas recommandé de se référer purement et simplement aux critères des petites sociétés, mais de s'en inspirer.

Le Conseil d'État se demande si la vérification de la question de savoir si une société répond à ces critères n'obligera pas l'administration des contributions directes à des vérifications annuelles fort complexes, ainsi qu'il ressort de la lecture des paragraphes 2 à 5 de l'article 15 du Code des sociétés.

2° La section de législation croit devoir attirer l'attention de l'auteur de l'avant-projet sur le fait qu'en vertu du paragraphe 6 de l'article 15 du Code des sociétés, "le Roi peut modifier les chiffres prévus au paragraphe 1er ainsi que les modalités de leur calcul". Il en résulte qu'un arrêté royal pris en vertu de cette disposition aurait pour conséquence de modifier le champ d'application des règles fiscales relatives aux amortissements.

2. Plusieurs autres dispositions du CIR 92 qui ont pour but de favoriser les sociétés constituant des PME adoptent comme critère de la PME ceux qui régissent

---

(3) Ibidem, p. 111.

l'application des taux réduits de l'impôt des sociétés prévus à l'article 215, alinéa 2, du CIR 92. Outre ces taux réduits eux-mêmes, il s'agit de :

- la réserve d'investissement (CIR 92, article 194*quater*, introduit par l'article 6 de la loi du 24 décembre 2002, précitée);

- la dispense de versements anticipés pendant les trois premiers exercices sociaux (article 218, § 2, introduit par l'article 14 de la loi du 24 décembre 2002, précitée).

Dans son avis 33.322/2, la section de législation a formulé à l'égard de ces dispositions la même critique que celle qui a conduit la Cour d'arbitrage à annuler partiellement l'article 196, § 2 [(4)].

Certes, aucun recours en annulation n'a été introduit devant la Cour d'arbitrage dans le délai légal contre ces dispositions, mais il n'est pas exclu que l'inconstitutionnalité de ces dispositions soit soumise à la Cour d'arbitrage par voie de question préjudicielle.

Il serait d'ailleurs incohérent d'adapter aux exigences du principe constitutionnel d'égalité l'article 196, § 2, et de maintenir en vigueur un critère qui viole ce principe dans les articles 215, 194*quater* et 218, § 2.

En ce qui concerne les conditions d'application des taux réduits, il n'est pas nécessaire de modifier les seuils figurant dans l'article 215, alinéa 2 : il faudrait simplement limiter l'application de ces taux réduits aux petites sociétés au sens de l'article 196, § 2, dans la rédaction de l'avant-projet, éventuellement modifié compte tenu de l'observation formulée supra sous le point 1.

---

(4) Ibidem, pp. 108 à 113.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Mesdames	M. BAGUET,	
	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER, LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 37.054/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 27 april 2004 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "tot wijziging van artikel 196, § 2, van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992", heeft op 4 mei 2004 het volgende advies gegeven :

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996 en vervangen bij de wet van 2 april 2003, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt de motivering in de brief met de adviesaanvraag als volgt:

"De hoogdringendheid wordt gemotiveerd door het feit dat :

- het arrest nr. 59/2004 van 31 maart 2004 in artikel 196, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 7 van de wet van 24 december 2002, de woorden "ten name van de vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, niet wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid" vernietigt;

- de voornoemde vernietiging uitwerking heeft vanaf het aanslagjaar 2005;

- het wetsontwerp van toepassing is op vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht tijdens het belastbaar tijdperk dat reeds verbonden is aan het aanslagjaar 2005 (t.t.z. vanaf 1 januari 2004 voor de ondernemingen die per kalenderjaar boekhouden);

- de rechtszekerheid van vennootschappen en inzonderheid de KMO-vennootschappen door deze maatregel wordt verzekerd voor de boekjaren die verbonden zijn met het aanslagjaar 2005;

- de maatregel het investeringsklimaat van KMO's ten goede komt."

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

1. Het voorontwerp strekt ertoe artikel 196, § 2, van het WIB 92 te wijzigen, dat aldaar is ingevoegd bij de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken. Deze wet heeft voorzien in beperkingen van de gemeenrechtelijke regels inzake de aftrekbaarheid van afschrijvingen voor vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting, tenzij de vennootschap voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, op basis van artikel 215, tweede lid, het verminderde tarief voor vennootschappen geniet.

Die uitzondering is in de memorie van toelichting bij het ontwerp dat de voornoemde wet van 24 december 2002 is geworden, verantwoord door de overweging dat de vennootschappen die het verminderde tarief inzake vennootschapsbelasting genieten, kleine en middelgrote ondernemingen (KMO's) zijn [(1)].

De Raad van State heeft in zijn advies 33.322/2, op 15 mei 2002 verstrekt over het voorontwerp dat de voornoemde wet van 24 december 2002 is geworden, opgemerkt 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 [(2)].

Het Arbitragehof heeft bij arrest nr. 59/2004 van 31 maart 2004 met uitwerking vanaf het aanslagjaar 2005 in artikel 196, § 2, van het WIB 92 de woorden "ten name van de vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, niet wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid" vernietigd.

Het Arbitragehof heeft geoordeeld dat om de redenen aangegeven in het voornoemde advies van de Raad van State het criterium voorgeschreven bij die bepaling

---

(1) Gedr. Stuk Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, blz. 41.

(2) Idem, blz. 110.

niet pertinent is en derhalve niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft in haar voornoemde advies voorgesteld het criterium met betrekking tot de KMO te bepalen steunend op de definitie van de kleine vennootschappen die blijkt uit artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen [(3)].

De ontworpen tekst van de nieuwe paragraaf 2 van artikel 196 sluit uit dat de regels die afwijken van het gemene recht inzake afschrijvingen en die bij de voornoemde wet van 24 december 2002 zijn ingevoerd, toepassing vinden op de vennootschappen die "voldoen aan de criteria van kleine vennootschappen als vermeld in artikel 15, § 1, van het Wetboek van vennootschappen voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het (...) vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht".

Omtrent die wijziging dienen twee opmerkingen te worden gemaakt:

1° De Raad van State heeft in zijn voornoemde advies 33.322/2 niet aanbevolen de criteria betreffende de kleine vennootschappen zonder meer over te nemen, doch "erop te steunen".

De Raad van State vraagt zich af of het controleren of een vennootschap aan die criteria voldoet de Administratie der Directe Belastingen niet zal nopen tot zeer complexe jaarlijkse verificaties, zoals blijkt uit de lezing van artikel 15, §§ 2 tot 5, van het Wetboek van Vennootschappen.

2° De afdeling wetgeving acht het nodig de aandacht van de steller van het voorontwerp te vestigen op het feit dat artikel 15, § 6, van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt: "De Koning kan de in § 1 vermelde cijfers en de wijze waarop ze worden berekend, wijzigen." Daaruit volgt dat een koninklijk besluit vastgesteld krachtens die bepaling tot gevolg zou hebben dat de werkingssfeer van de belastingregels inzake afschrijvingen wordt gewijzigd.

---

(3) Ibidem, blz. 111.

2. Verscheidene andere bepalingen van het WIB 92 die ertoe strekken vennootschappen die de vorm van een KMO aannemen te bevoordelen, nemen als criterium van een KMO de maatstaven over die de toepassing regelen van de beperkte tarieven van de vennootschapsbelasting welke worden voorgeschreven bij artikel 215, tweede lid, van het WIB 92. Benevens die verminderde tarieven zelf betreft het:

- de investeringsreserve (WIB 92, artikel 194*quater*, ingevoegd bij artikel 6 van de voornoemde wet van 24 december 2002);

- de vrijstelling van voorafbetalingen tijdens de eerste drie boekjaren van de vennootschap (artikel 218, § 2, ingevoegd bij artikel 14 van de voornoemde wet van 24 december 2002).

De afdeling wetgeving heeft in haar advies 33.322/2 ten aanzien van die bepalingen dezelfde kritiek geuit als die welke het Arbitragehof ertoe gebracht heeft artikel 196, § 2, gedeeltelijk te vernietigen [(4)].

Tegen die bepalingen is binnen de wettelijke termijn weliswaar geen enkel annulatieberoep ingesteld bij het Arbitragehof, maar het is niet uitgesloten dat de kwestie van de ongrondwettigheid van die bepalingen aan het Arbitragehof wordt voorgelegd bij wege van een prejudiciële vraag.

Het zou overigens getuigen van weinig samenhang indien artikel 196, § 2, aangepast wordt aan de vereisten van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel en terzelfder tijd een criterium in stand wordt gehouden dat in de artikelen 215, 194*quater* en 218, § 2, in strijd is met dat beginsel.

Wat betreft de voorwaarden inzake de toepassing van de verminderde tarieven, is het onnodig de drempels vermeld in artikel 215, tweede lid, te wijzigen: het is voldoende de toepassing van die verminderde tarieven te beperken tot de kleine vennootschappen in de zin van artikel 196, § 2, in de lezing vervat in het voorontwerp, eventueel gewijzigd gelet op de opmerking die hierboven in punt 1 is gemaakt.

---

(4) Ibidem, blz. 108 tot 113.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y.	KREINS,	kamervoorzitter,
	J.	JAUMOTTE,	staatsraden,
Mevrouwen	M.	BAGUET,	
	A.-C.	VAN GEERSDAELE,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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

DE GRIFFIER, DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE Y. KREINS