

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 44.629/2
du 5 JUIN 2008

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 29 mai 2008, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la directive coordonnée 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'État membres différents ainsi qu'un transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre", a donné l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 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 :

"Selon l'article 2, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive, les États membres devaient mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer aux dispositions de celle-ci au plus tard le 1^{er} janvier 2006 et communiquer immédiatement à la Commission le texte de ces dispositions ainsi qu'un tableau de correspondance entre ces dernières et celles de la directive.

La Belgique a donc un retard important dans la transposition de la directive en droit interne.

La Cour de Justice des Communautés européennes a condamné la Belgique le 8 mai 2008 suite à un recours en manquement introduit par la Commission (affaire C-392/07) (voir annexe 3)

À défaut d'une transposition rapide de la directive, la Commission saisira en principe à nouveau la Cour de justice.

La politique actuelle de la Commission en matière de sanctions en cas de manquement aux obligations résultant du Traité CE ou du droit dérivé est la suivante. La Commission en a effet décidé - à la suite de l'arrêt C-304/02, du 12.07.2005 - de durcir sa pratique :

- en ne se plus désistant plus, dans un recours, en cas de régularisation par l'État membre après la deuxième saisine de la Cour afin de pouvoir imposer les sanctions;
- en requérant une astreinte par jour de retard postérieur à l'arrêt rendu en vertu de l'article 228 du Traité CE, et;
- surtout, en imposant le paiement d'une somme forfaitaire sanctionnant la continuation de l'infraction entre le premier arrêt constatant le manquement et l'arrêt rendu en vertu de l'article 228.

Si l'on s'en réfère au calcul de la Commission, une somme forfaitaire minimale de 2.905.000 Euros sera imposée, outre une astreinte éventuelle, dans chaque affaire où les mesures réclamées par la Commission ne seraient pas prises avant la deuxième saisine de la Cour.

En vue de prévenir un dommage financier imminent et important pour l'État Belge, il convient donc que cet avant-projet de loi soit adopté dans les meilleurs délais possible."

La motivation de l'urgence figurant dans la lettre de demande d'avis est admissible mais le Conseil d'État ne peut manquer de regretter qu'alors que la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents devait, aux termes de son article 2, être transposée le 1^{er} janvier 2006 pour certaines de ses dispositions et le 1^{er} janvier 2007 pour d'autres et que l'avis 41.198/2 du Conseil d'État sur le précédent avant-projet date du 4 octobre 2006, l'avant-projet à l'examen ait été établi avec un retard tel qu'il contraigne son auteur à solliciter l'avis de la section de législation du Conseil d'État dans le délai trop bref de cinq jours ouvrables.

*

* *

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 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.

Observations préalables

1. Comme l'indique la lettre de saisine du Conseil d'État, le 4 octobre 2006, la section de législation a déjà rendu un avis 41.198/2 sur un premier avant-projet en majeure partie identique à celui présentement à l'examen. La lettre précise qu'il a été tenu "compte des remarques formulées par le Conseil dans cet avis".

.../...

Lorsque la section de législation du Conseil d'État a donné un avis, elle a épuisé la compétence que lui confère la loi, et il ne lui appartient dès lors pas de se prononcer à nouveau sur les dispositions déjà examinées, qu'elles aient été revues pour tenir compte des observations faites dans le premier avis ou qu'elles demeurent inchangées.

Il en va différemment lorsqu'il est envisagé d'insérer dans le texte des dispositions entièrement nouvelles dont le contenu est indépendant des observations ou suggestions formulées dans le premier avis de la section de législation : en pareil cas, une nouvelle consultation est requise, portant sur les dispositions nouvelles.

Il en va aussi différemment quand interviennent, après le premier avis, des éléments juridiques nouveaux, de nature à justifier un nouvel examen du texte par la section de législation : celle-ci doit alors être saisie des dispositions du texte affectées par ces éléments nouveaux ⁽¹⁾.

C'est dans ces limites que le présent avis sera donné.

2. Le dossier joint à la demande d'avis comporte un tableau de concordance indiquant par quelles dispositions de l'avant-projet sont transposées les dispositions de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'un transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, telle que modifiée par la directive 2005/19/CE.

⁽¹⁾ Les délégués du ministre ont remis à l'auditeur-rapporteur deux documents utiles à cet effet mais n'énonçant cependant pas l'ensemble des informations permettant de déterminer les dispositions nouvelles qui ne constituent pas la suite de l'avis précité.

Afin de permettre aux parlementaires d'apprécier la mesure dans laquelle cette transposition a été opérée de même que celle dans laquelle ils peuvent exercer leur droit d'amendement, il serait judicieux de joindre ce tableau de concordance au texte du projet qui sera déposé sur le bureau de la Chambre des représentants.

Désignation de la directive

L'intitulé de l'avant-projet vise "la directive coordonnée 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990", expression qui se retrouve notamment dans l'article 11 de l'avant-projet.

Au contraire, l'article 2 de l'avant-projet se réfère à "la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ainsi qu'un transfert de siège statutaire d'une SE et ou d'une SCE d'un État membre à un autre qui modifie la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990".

Il importe d'unifier les références à cette directive.

La désignation correcte paraît être "directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, modifiée par la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005".

L'expression "directive coordonnée" n'est pas en usage.

Article 3

(article 2, § 1^{er}, 5/, b)*bis*, en projet, du CIR 92)

Dans le troisième tiret, il convient d'écrire la finale de la proposition comme suit :

"sans être considérée, aux termes d'une convention préventive des doubles impositions conclues avec un État tiers, comme ayant son domicile fiscal hors de l'Union européenne".

Article 4

(article 45, § 1^{er}, en projet, du CIR 92)

Cet article ne concerne directement que l'hypothèse exceptionnelle où une personne physique a affecté des actions ou parts d'une société à l'exercice de son activité professionnelle mais l'article s'applique aussi aux sociétés en vertu de l'article 190 du CIR 92.

Dans l'alinéa 3 du paragraphe 1^{er}, deuxième phrase, la même opération est désignée comme une "scission partielle" et comme une "opération assimilée à une scission". Conformément à l'intention exprimée dans le projet de commentaire de la disposition, il y a lieu de s'en tenir à la dernière expression, qui est utilisée par l'article 210, § 1^{er}, 1/*bis*, du CIR 92 et par l'article 677 du Code des sociétés.

Il semble que la phrase suivante de l'alinéa 3 se rapporte seulement à l'opération assimilée à une scission mais le texte n'est pas clair à cet égard.

Article 5

(article 46, § 1^{er}, en projet, du CIR 92)

À l'occasion du projet à l'examen, il y aurait lieu de modifier la première phrase de l'article 46, § 1^{er}, du CIR 92 qui ne vise que les plus-values de cessation définies à l'article 28, 1/. Or cette disposition vise "les revenus qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'entreprise ou de l'exercice

.../...

d'une profession libérale (...) et qui proviennent de plus-values sur des éléments d'actif affectés à l'activité professionnelle".

Or, l'article 46 du Code, dans sa version actuelle et dans la version de l'avant-projet, vise notamment les plus-values obtenues à l'occasion de l'apport d'une ou plusieurs branches d'activité, qui n'implique évidemment pas la cessation complète et définitive de l'entreprise. Il y a donc lieu de compléter l'alinéa 1^{er} en visant les plus-values de cessation définies à l'article 28, alinéa 1^{er}, 1/, et les plus-values obtenues à l'occasion de l'apport d'une ou plusieurs branches d'activité.

Article 6

(article 90, 9/, en projet, du CIR 92)

La première partie de l'article 90, 9/, en projet, ne figurait pas dans l'article 6 de l'avant-projet qui a fait l'objet de l'avis 41.198/2, précité. Elle est totalement étrangère à l'objet de l'avant-projet examiné.

Selon cette disposition, les plus-values sur actions ou parts réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, sont imposables au titre de revenus divers si elles ne constituent pas des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé.

À première vue, cette disposition paraît faire double emploi avec l'article 90, 1/, non modifié par l'avant-projet, dont il résulte déjà que sont imposables au titre de revenus divers les bénéfices ou profits qui résultent d'opérations ou spéculations quelconques accomplies en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle lorsqu'elles ne constituent pas des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant, notamment, en valeurs de portefeuille.

D'après l'exposé des motifs, l'insertion de cette nouvelle disposition dans l'article 90, 9/, "a uniquement pour but de faciliter le renvoi à ce type de revenus divers en rassemblant toutes les règles qui s'y appliquent" et "ne vise pas à rendre imposables les plus-values qui ne seraient pas déjà taxables le cas échéant sur base de l'article 90, 1/".

.../...

Toutefois, si cette disposition est adoptée, elle aura pour effet de modifier la base imposable dans certains cas de cession à titre onéreux de parts sociales excédant les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé.

En effet, suivant l'arrêt de la Cour de cassation du 30 novembre 2006 ⁽²⁾, lorsqu'une personne physique cède à titre onéreux des actions ou parts d'une société qu'elle n'a pas acquises dans un but spéculatif en vue de la vente et que l'opération est néanmoins considérée comme excédant les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé, l'article 90, 1/, ne permet pas de taxer la plus-value qu'elle a réalisée à l'occasion de la cession (c'est-à-dire l'excédent de la contrepartie obtenue par rapport au prix d'acquisition ou de souscription des actions) mais seulement le bénéfice ou profit "qui résulte" de l'opération ou de l'ensemble de l'opération sortant des limites de la gestion normale ⁽³⁾.

Comme l'a relevé un des premiers commentateurs de cet arrêt, celui-ci marque le "chant du cygne de la taxation des plus-values internes sur actions" ⁽⁴⁾.

En effet, depuis la fin des années 90, l'administration considère que l'opération par laquelle une personne physique qui a une participation dans une société A transfère celle-ci à une société holding qu'elle a constituée à cette fin, généralement par

⁽²⁾ Cass., 30 novembre 2006, F.05.0066.F, Journal de droit fiscal, 2007, p. 162, avec les conclusions du ministère public.

⁽³⁾ Cet arrêt a été rendu dans une espèce où le contribuable avait souscrit les parts d'une sprl sans intention de les vendre à plus ou moins court terme. Des années plus tard, il avait eu l'occasion de les vendre à un prix supérieur à la valeur intrinsèque de la société à condition de rendre celle-ci préalablement liquide. À cette fin, il avait vendu le fonds de commerce de la société à une autre société contrôlée par lui. Cet ensemble d'opérations accomplies à la faveur de sa qualité de gérant de la sprl (constitution d'une nouvelle société et cession du fonds de commerce de la sprl) suivie de la vente des actions à prix supérieur à la valeur intrinsèque de la société (compte tenu de l'impôt à payer sur la vente de son fonds de commerce) a été jugé excéder des limites de la gestion normale d'un patrimoine privé. Toutefois, suivant l'arrêt de la Cour de cassation, cela ne rendait imposable que le profit qui résultait de ces opérations sortant de la gestion normale, c'est-à-dire la différence entre le prix obtenu et la valeur intrinsèque de la société préalablement rendue liquide.

⁽⁴⁾ J. VAN DYCK, "Chant du cygne de la taxation des plus-values internes sur actions ?", Fiscologue, 12 janvier 2007.

un apport mixte (c'est-à-dire rémunéré partiellement par des actions de la société holding et partiellement par une créance contre celle-ci) en vue d'éviter à l'avenir la charge du précompte mobilier sur les dividendes ⁽⁵⁾, excède les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé en raison de son but fiscal et aussi, peut-être, de sa relative complexité et considère que la plus-value réalisée par l'intéressé à l'occasion de la cession à titre onéreux de ses actions à la société holding qu'il contrôle (dite "plus-value interne") est imposable à titre de revenu divers, même si la participation cédée n'a pas été acquise dans un but spéculatif en vue d'une vente à plus ou moins court terme. À partir de 2003, les contribuables désireux de procéder à de telles opérations en ont soumis le projet au Service des décisions anticipées, ce qui a amené le ministre des Finances à prendre officiellement position en octobre 2005 en réponse à une question parlementaire ⁽⁶⁾. Selon cette réponse ministérielle, les plus-values qu'une personne physique réalise lors de l'apport à son propre holding d'actions constitutives d'une participation majoritaire ou de contrôle dans une société ne doivent pas être considérées comme des revenus divers si certaines conditions sont remplies : il faut, principalement, qu'il s'agisse d'un apport rémunéré exclusivement en parts sociales de la société holding (et non d'un apport mixte ou d'une vente) et qu'aucune réduction de capital de la société holding ne soit effectuée pendant une période de trois ans à compter de l'apport. Cette doctrine ministérielle est appliquée depuis lors par le Service des décisions anticipées.

Toutefois, d'après l'interprétation consacrée par l'arrêt de la Cour de cassation du 30 novembre 2006, précité, même si l'opération excède les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé, l'article 90, 1/ ne permet pas d'imposer la plus-value, mais seulement le profit qui résulte de l'opération. Or, ce profit est nul si le transfert des parts de la société A à la société holding n'excède pas la valeur de marché des actions de la société A.

⁽⁵⁾ Désormais, les dividendes distribués par la société A seront recueillis par la société holding et ne seront pas soumis au précompte mobilier si la participation de la société holding atteint un certain pourcentage (arrêté d'exécution du CIR 92, article 106, § 6); par ailleurs, la société holding pourra déduire de son bénéfice imposable les dividendes reçus de la société A au titre de revenus définitivement taxés. Elle évitera de redistribuer à son actionnaire les dividendes reçus (ce qui donnerait lieu au précompte mobilier que celui-ci a voulu éviter) et lui procurera des liquidités par le remboursement progressif de sa dette vis-à-vis de l'actionnaire, puis par des réductions de capital par remboursement partiel des actions.

⁽⁶⁾ Voir : Fiscologue, 21 octobre 2005.

Cette solution a été consacrée depuis lors par la Cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt du 4 avril 2008 ⁽⁷⁾.

Si l'auteur du projet veut soumettre au Parlement un projet modifiant la détermination de la base imposable dans certains cas de cession d'actions ou parts excédant les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé, ce qui est sans rapport avec l'avant-projet à l'examen, il faut qu'il omette le texte du premier tiret de l'article 90, 9/, en projet et qu'il consacre à cette question un projet de loi distinct modifiant l'article 90, 1/, du CIR 92, tout en faisant précéder ce projet d'un exposé des motifs de nature à éclairer le Parlement sur sa portée réelle.

En outre, ce serait sans doute l'occasion de préciser dans la loi dans quels cas les "cessions internes" doivent être considérées comme excédant les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé, de manière à rétablir la sécurité juridique dans ce domaine. En effet, la solution adoptée depuis octobre 2005 est dénuée de fondement légal.

Enfin, il ne serait pas admissible que ces modifications éventuelles de l'article 90, 1/, du CIR 92 soient applicables aux transferts d'actions effectués à partir du 1^{er} janvier 2007, comme le prévoit l'article 33 de l'avant-projet, de manière à atteindre les opérations faites non seulement avant la publication de la loi, mais même au cours d'une période imposable clôturée avant la publication de la loi ⁽⁸⁾.

Articles 7 à 9

(articles 94 à 96, en projet, du CIR 92)

Dans la version actuelle de l'avant-projet, l'article 95 en projet ne peut s'appliquer qu'à l'hypothèse visée à l'article 90, 9/, second tiret. En effet, en dehors de cette hypothèse, l'échange d'actions d'une personne physique à la suite d'une fusion, d'une scission ou d'une opération assimilée constitue nécessairement une opération entrant dans

⁽⁷⁾ Bruxelles, 4 avril 2007, 2006/AR/290, non publié.

⁽⁸⁾ Sur la portée du principe de non rétroactivité en matière d'impôts sur les revenus, voir C.C., n/ 115/2000, 16 novembre 2000, B.6; n/ 109/2004, 23 juin 2004, B.10 et B.11, Cass., 14 mars 2008, F.07.0067.F.

les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé et échappe au champ d'application de l'impôt des personnes physiques.

Le texte des articles 95 à 96 en projet doit être revu en conséquence.

Article 11

(article 183*bis*, en projet, du CIR 92)

1. Dans l'alinéa 2 de l'article 183*bis*, en projet, du texte français, il y a lieu de remplacer le membre de phrase "constitue une présomption réfragable" par le membre de phrase "permet de présumer, sauf preuve contraire,", le terme "réfragable" n'existant pas.

2. L'alinéa 3 de l'article 183*bis*, en projet, ne doit pas figurer dans le dispositif de la loi mais dans l'exposé des motifs.

Article 12

(article 184, en projet, du CIR 92)

L'article 184 du CIR 92 a pour objet de définir le capital libéré d'une société belge.

L'alinéa 3, en projet, détermine le capital libéré à prendre en considération lorsque la société reçoit l'apport d'actions ou parts, soit par une personne physique qui les a affectées à l'exercice de sa profession, soit par une société, lorsque la plus-value réalisée par l'apporteur sur les actions ou parts apportées est exonérée en vertu de l'article 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, en projet (ce qui suppose, lorsque l'apport est fait par une société, que la plus-value ne soit pas exonérée en vertu de la disposition générale de l'article 192 du CIR 92, qui suppose que les revenus éventuels des actions aliénées soient susceptibles d'être déduits au titre de revenus définitivement taxés).

L'article 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, auquel il est fait référence, vise les plus-values réalisées à l'occasion d'apport d'actions ou parts à une société résidente qui a pour effet que celle-ci ait plus de 50 % des droits de vote dans la société dont les actions ou parts sont apportées, à condition que l'apport soit rémunéré par des parts de la société bénéficiaire de l'apport avec éventuellement une soulte en espèces qui ne dépasse pas 10 % du pair comptable des nouvelles actions émises.

L'alinéa 3 en projet dispose que par dérogation aux alinéas 1 et 2 de l'article 184, le capital libéré à l'occasion d'un tel apport est égal à la valeur d'acquisition des actions ou parts chez l'apporteur.

Le texte en projet est incompréhensible si on ne s'aide pas de l'exposé des motifs : avant de parler d'un échange d'actions pour lequel l'exonération visée à l'article 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, est appliquée, il faudrait indiquer, dans l'alinéa 3, en projet, l'échange d'actions dont il s'agit, auquel la suite de l'alinéa se réfère comme étant un apport.

Article 13

(article 184*bis*, en projet, du CIR 92)

Au paragraphe 1^{er}, en projet, l'expression "avec application de la neutralité fiscale" se réfère à une notion qui n'apparaît pas dans la loi. Il y a lieu de remplacer ce membre de phrase par "et que la plus-value réalisée par l'apporteur est immunisée en vertu de l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/,".

Article 20

(article 207, en projet, du CIR 92)

L'adaptation de l'article 207 du CIR 92 n'est pas imposée par la directive précitée.

Le Conseil d'État ne voit dès lors pas de raison de remplacer la condition que l'opération visée réponde "à des besoins légitimes de caractère financier ou économique" par le critère adopté, conformément à la directive, par l'article 183*bis*, en projet, qui n'est pas identique.

.../...

La même observation vaut pour l'article 30 (article 292*bis*, en projet).

Articles 31 et 32

1. L'article 31 de l'avant-projet réintroduit dans le CIR 92 l'article 365 sous l'intitulé "Section III. – Imposition dans le chef de la société absorbante ou bénéficiaire".

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 29 juin 1993 qui a introduit dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales de nouvelles dispositions relatives aux fusions de sociétés (reprises depuis lors dans le Code des sociétés), la société absorbante continue la personnalité juridique de la société absorbée, qui est dissoute sans liquidation et qui cesse d'exister par l'effet de l'absorption. La Cour d'appel de Bruxelles en a déduit, dans un arrêt du 11 janvier 2008 ⁽⁹⁾, qu'après l'absorption, un impôt dû sur des revenus réalisés par la société absorbée avant l'absorption ne peut être légalement enrôlé qu'au nom de la société absorbante. Cet arrêt annule en conséquence l'impôt qui avait été enrôlé au nom de la société absorbée. Le pourvoi introduit contre cet arrêt par l'Etat est actuellement pendant devant la Cour de cassation.

L'article 365, en projet, du CIR 92 confirme cette solution en disposant qu'en pareil cas l'impôt peut être enrôlé dans le chef de la société absorbante. Cette formulation laisse à désirer, car elle laisse supposer que, dans l'hypothèse visée, l'impôt pourrait aussi être enrôlé dans le chef de la société absorbée qui a cessé d'exister.

En outre, la disposition en projet étend cette solution aux sociétés bénéficiant des apports d'une société scindée, ce qui paraît plus contestable. Dans cette hypothèse, il faudrait qu'une disposition prévoie que chacune des sociétés issue de la scission est redevable des impôts sur les revenus réalisés par la société scindée avant la scission, à moins que l'acte de scission ne détermine le sort de cette catégorie de dettes. Une autre formule consisterait à préciser dans la loi qu'à défaut de pareilles dispositions dans l'acte de scission, la dette fiscale de la société scindée se répartit entre les sociétés bénéficiaires des apports suivant une proportion à déterminer.

⁽⁹⁾ Cour d'appel de Bruxelles, arrêt 2005/AR/1905 du 11 janvier 2008.

2. L'article 32, qui entre en vigueur à la date de la publication de la loi au Moniteur belge (article 33, *in fine*), comporte une disposition transitoire propre à l'article 365, en projet, suivant laquelle cet article s'applique aussi aux opérations (fusions et scissions) antérieures au 1^{er} janvier 2007 "pour les impositions établies sur la base des articles 355 et 356 du CIR 92 pour l'application desquelles la société absorbante ou bénéficiaire (des apports de la société scindée) est censée être le même contribuable que la société absorbée ou scindée".

L'exposé des motifs ne contient aucune explication sur cette disposition.

Celle-ci vise l'hypothèse où, par exemple, à la suite d'une absorption réalisée avant le 1^{er} janvier 2007, l'administration a erronément enrôlé au nom de la société absorbée un impôt sur les revenus réalisés par celle-ci avant l'absorption. En pareil cas, il faut s'attendre à ce que cet impôt soit annulé par le juge, comme l'a décidé la Cour d'appel de Bruxelles dans l'arrêt précité.

Certes, en vertu de l'article 356 du CIR 92, lorsqu'une décision du directeur des contributions fait l'objet du recours en justice et que la juridiction saisie prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration peut soumettre à l'appréciation de la juridiction saisie qui statue sur cette demande une cotisation subsidiaire à charge du même redevable en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale.

L'application de cette disposition suppose d'abord que le directeur ait statué sur la réclamation, ce qui n'est pas le cas si, à défaut de décision dans le délai légal de six mois, la société concernée a saisi directement le tribunal de son recours contre l'imposition. C'était le cas dans l'affaire tranchée par l'arrêt précité de la Cour d'appel de Bruxelles et celle-ci a constaté que la réimposition était impossible pour ce motif.

Par ailleurs, même si le directeur a rendu une décision sur la réclamation, la cotisation subsidiaire ne peut être enrôlée, d'après les termes clairs de l'article, qu'"à charge du même redevable".

L'article 357 du CIR 92 assimile au même redevable, notamment ses héritiers et son conjoint mais ne contient pas d'assimilation de la société absorbante à la société absorbée.

C'est cet article que l'article 365, en projet, tend à compléter pour les fusions et scissions antérieures au 1^{er} janvier 2007, en disposant que la société absorbante "est censée être le même contribuable que la société absorbée".

L'exposé des motifs ne contient toutefois aucune justification de la rétroactivité de cette disposition.

Si elle est adoptée, l'administration pourrait, dans le cas où serait pendant en justice un litige portant sur la validité d'une cotisation enrôlée au nom de la société absorbée sur des revenus réalisés par celle-ci avant une absorption faite avant 2007, soumettre au juge une cotisation subsidiaire établie au nom de la société absorbante.

Une telle rétroactivité, tendant à ressusciter des impositions nulles en vertu de la législation en vigueur et comportant, à tout le moins de manière indirecte, une ingérence dans des procédures judiciaires en cours ne pourrait être justifiée que par des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général ⁽¹⁰⁾. Il faudrait que l'auteur de l'avant-projet justifie que répond à cette condition l'erreur commise par l'administration en enrôlant des impôts au nom d'une société absorbée qui a cessé d'exister.

Article 33

En vertu des dispositions de l'article 33 de l'avant-projet, la plupart de ses dispositions seront applicables aux opérations effectuées à partir du 1^{er} janvier 2007 ou à partir de l'exercice d'imposition 2007. Certaines rétroagiraient même au-delà ⁽¹¹⁾.

⁽¹⁰⁾ C.C., n/ 177/2005, 7 décembre 2005.

⁽¹¹⁾ Article 32; article 33, alinéas 1^{er}, *in fine*, et 5.

Ces dispositions appellent des observations complémentaires à celles qui ont été faites à propos des articles 6, 31 et 32.

En matière d'impôt sur le revenu annuel global, pour la Cour constitutionnelle comme pour la Cour de cassation, une loi ne peut modifier le régime fiscal après l'expiration de la période imposable, sans porter atteinte au principe de sécurité juridique ⁽¹²⁾.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une rétroactivité peut néanmoins être admise si elle se justifie par des circonstances particulières, notamment lorsqu'elle est nécessaire pour réaliser un objectif d'intérêt général ⁽¹³⁾.

S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour effet que l'issue de l'une ou l'autre procédure judiciaire est influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions sont empêchées de se prononcer sur une question de droit bien déterminée, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous ⁽¹⁴⁾.

Par ailleurs, les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique font partie de l'ordre juridique communautaire. À ce titre, ils doivent être respectés par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires. Par conséquent, le législateur national qui adopte une législation relevant du droit communautaire ne peut, en principe, lui faire produire des effets à une date antérieure à sa publication. Il peut toutefois en être autrement, à titre exceptionnel, lorsqu'un but d'intérêt général l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée ⁽¹⁵⁾.

⁽¹²⁾ C.C., n/ 115/2000, 16 novembre 2000, B.6 et B.7.1; n/ 109/2004, 23 juin 2004, B.10 et B.11, Cass., 24 mars 2008, F.07.0067.F.

⁽¹³⁾ C.C., n/ 109/2004, 23 juin 2004, B.16.

⁽¹⁴⁾ C.C., n/ 177/2005, 7 décembre 2005, B.18.1, n/ 152/2006, 18 octobre 2006, B.9; n/ 41/2008, 4 mars 2008, B.6.1.

⁽¹⁵⁾ C.J.C.E., Gde Ch., 26 avril 2005, Stichting "Goed Wonen", C-376/02, points 32 à 34.

Il appartient à l'auteur de l'avant-projet de vérifier que le caractère rétroactif des dispositions susmentionnées n'affecte pas la sécurité juridique des sociétés concernées et, si c'est le cas, de justifier cette rétroactivité. En toute hypothèse, c'est en vain que l'on chercherait une justification dans l'existence de la directive 2005/19/CE, précitée, qui devait-être transposée dans les délais qu'elle indique. En effet, une directive non transposée ne pouvant créer d'obligation à charge des personnes de droit privé, son existence ne saurait être invoquée pour écarter la confiance légitime des personnes de droit privé dans l'état du droit en vigueur.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Messieurs	J. KIRKPATRICK,	assesseurs de la section de législation,
	G. KEUTGEN,	
Madame	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. GILLIAUX, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 44.629/2
VAN 5 JUNI 2008

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 29 mei 2008 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een voorontwerp van het wet "houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de gecoördineerde richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat", heeft 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 als volgt :

"Selon l'article 2, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive, les États membres devaient mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer aux dispositions de celle-ci au plus tard le 1^{er} janvier 2006 et communiquer immédiatement à la Commission le texte de ces dispositions ainsi qu'un tableau de correspondance entre ces dernières et celles de la directive.

La Belgique a donc un retard important dans la transposition de la directive en droit interne.

La Cour de Justice des Communautés européennes a condamné la Belgique le 8 mai 2008 suite à un recours en manquement introduit par la Commission (affaire C-392/07) (voir annexe 3).

À défaut d'une transposition rapide de la directive, la Commission saisira en principe à nouveau la Cour de justice.

La politique actuelle de la Commission en matière de sanctions en cas de manquement aux obligations résultant du Traité CE ou du droit dérivé est la suivante. La Commission en a effet décidé - à la suite de l'arrêt C-304/02, du 12.07.2005 - de durcir sa pratique :

- en ne se plus désistant plus, dans un recours, en cas de régularisation par l'État membre après la deuxième saisine de la Cour afin de pouvoir imposer les sanctions;
- en requérant une astreinte par jour de retard postérieur à l'arrêt rendu en vertu de l'article 228 du Traité CE, et;
- surtout, en imposant le paiement d'une somme forfaitaire sanctionnant la continuation de l'infraction entre le premier arrêt constatant le manquement et l'arrêt rendu en vertu de l'article 228.

Si l'on s'en réfère au calcul de la Commission, une somme forfaitaire minimale de 2.905.000 Euros sera imposée, outre une astreinte éventuelle, dans chaque affaire où les mesures réclamées par la Commission ne seraient pas prises avant la deuxième saisine de la Cour.

En vue de prévenir un dommage financier imminent et important pour l'État Belge, il convient donc que cet avant-projet de loi soit adopté dans les meilleurs délais possible."

.../...

De redenen die in de brief met de adviesaanvraag worden opgegeven om het verzoek om spoedbehandeling te motiveren, kunnen worden aanvaard, maar de Raad van State kan niet anders dan betreuren dat, terwijl richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17 februari 2005 tot wijziging van richtlijn 90/434/EEG betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten, krachtens artikel 2 ervan, uiterlijk op 1 januari 2006 omgezet diende te zijn wat sommige bepalingen ervan betreft en uiterlijk op 1 januari 2007 wat de overige bepalingen ervan aangaat en terwijl advies 41.198/2 van de Raad van State over het vorige voorontwerp van 4 oktober 2006 dateert, het opstellen van het voorliggende voorontwerp zoveel tijd in beslag heeft genomen dat de opsteller ervan genoodzaakt is de afdeling wetgeving van de Raad van State te verzoeken om haar advies uit te brengen in de te korte termijn van vijf werkdagen.

*
* *

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.

Voorafgaande opmerkingen

1. Zoals aangegeven wordt in de brief waarbij de adviesaanvraag bij de Raad van State aanhangig is gemaakt, heeft de afdeling wetgeving reeds op 4 oktober 2006 een advies 41.198/2 uitgebracht over een eerste voorontwerp dat grotendeels identiek is aan het voorontwerp dat thans onderzocht wordt. In de brief wordt vermeld dat rekening is gehouden met de opmerkingen die de Raad in dat advies heeft gemaakt.

.../...

Wanneer de afdeling wetgeving van de Raad van State een advies heeft gegeven, heeft ze de bevoegdheid opgebruikt die ze krachtens de wet heeft; het komt haar derhalve niet toe om zich opnieuw uit te spreken over reeds onderzochte bepalingen, ongeacht of ze herzien zijn teneinde rekening te houden met de opmerkingen die in het eerste advies gemaakt zijn, dan wel ongewijzigd blijven.

Dat geldt niet wanneer overwogen wordt in de tekst volledig nieuwe bepalingen in te voegen waarvan de inhoud losstaat van de opmerkingen of voorstellen die in het eerste advies van de afdeling wetgeving zijn gemaakt of gedaan : in zo'n geval moet de afdeling wetgeving weer worden geraadpleegd, over de nieuwe bepalingen.

Dat geldt ook niet wanneer na het eerste advies nieuwe juridische gegevens opduiken, die kunnen rechtvaardigen dat de tekst door de afdeling wetgeving wederom wordt onderzocht : in zo'n geval moeten de bepalingen van de tekst waarvoor die nieuwe gegevens consequenties hebben, aan de afdeling wetgeving worden voorgelegd ⁽¹⁾.

Het is binnen die beperkingen dat dit advies zal worden gegeven.

2. Het dossier dat bij de adviesaanvraag is gevoegd, bevat een transponeringstabel waarin wordt aangegeven welke bepalingen van het voorontwerp de bepalingen omzetten van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij richtlijn 2005/19/EG.

Om de parlementsleden in staat te stellen te oordelen in hoeverre deze omzetting heeft plaatsgehad, en in welke mate zij hun recht van amendering kunnen uitoefenen, is het raadzaam deze transponeringstabel te voegen bij de tekst van het ontwerp dat bij de Kamer van volksvertegenwoordigers zal worden ingediend.

⁽¹⁾ De gemachtigden van de minister hebben aan de auditeur-rapporteur twee stukken overhandigd die in dat opzicht dienstig zijn, maar waarin evenwel niet alle inlichtingen worden vermeld die het mogelijk zouden maken vast te stellen welke nieuwe bepalingen niet het gevolg zijn van het voormelde advies.

Verwijzing naar de richtlijn

In het opschrift van het voorontwerp is sprake van "de gecoördineerde richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990", een uitdrukking die onder andere ook in artikel 11 van het voorontwerp voorkomt.

In artikel 2 van het voorontwerp is daarentegen sprake van "de richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17 februari 2005 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, die de richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990, wijzigt".

Er behoort eenheid te worden gebracht in de verwijzingen naar die richtlijn.

De correcte verwijzing lijkt : "richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17 februari 2005".

De uitdrukking "gecoördineerde richtlijn" is niet gangbaar.

Artikel 3

(ontworpen artikel 2, § 1, 5/, b)*bis*, van het WIB 92)

Aan het slot van de tekst achter het derde streepje dient te worden geschreven :

"zonder, volgens een met een derde staat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, geacht te worden fiscaal te zijn gevestigd buiten de Europese Unie."

Artikel 4

(ontworpen artikel 45, § 1, van het WIB 92)

Dit artikel betreft rechtstreeks alleen het uitzonderlijke geval waarin een natuurlijke persoon aandelen van een vennootschap heeft gebruikt om zijn beroepswerkzaamheid uit te oefenen, maar het artikel is krachtens artikel 190 van het WIB 92 ook van toepassing op vennootschappen.

In het derde lid van paragraaf 1, tweede zin, wordt dezelfde verrichting aangeduid als een "gedeeltelijke splitsing" en als een "met splitsing gelijkgestelde verrichting". Volgens de bedoeling die in de bespreking van de bepaling is weergegeven, moet de laatste uitdrukking gebezigd worden, die gebruikt wordt in artikel 210, § 1, 1/*bis*, van het WIB 92 en in artikel 677 van het Wetboek van Vennootschappen.

De volgende zin van artikel 3 lijkt alleen betrekking te hebben op de met een splitsing gelijkgestelde verrichting, maar de tekst is in dit opzicht niet duidelijk.

Artikel 5

(ontworpen artikel 46, § 1, van het WIB 92)

Bij het onderzoek van het voorliggende ontwerp moet de eerste zin van artikel 46, § 1, van het WIB 92 worden gewijzigd, die alleen betrekking heeft op de in artikel 28, 1/, omschreven meerwaarden van overdrachten. In deze bepaling is evenwel alleen sprake van "inkomsten die worden verkregen of vastgesteld uit hoofde of naar

.../...

aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming of van de uitoefening van een vrij beroep (...) en voortkomen uit meerwaarden op activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt".

Artikel 46 van het Wetboek, in zijn huidige versie en in de lezing van het voorontwerp, heeft echter inzonderheid betrekking op de meerwaarden verkregen naar aanleiding van de inbreng van een of meer bedrijfsafdelingen, die vanzelfsprekend niet de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming impliceert. Het eerste lid moet dus worden aangevuld door te verwijzen naar de in artikel 28, eerste lid, 1/, omschreven meerwaarden verkregen uit stopzetting en naar de meerwaarden verkregen naar aanleiding van de inbreng van een of meer bedrijfsafdelingen.

Artikel 6

(ontworpen artikel 90, 9/, van het WIB 92)

Het eerste gedeelte van het ontworpen artikel 90, 9/, kwam niet voor in artikel 6 van het voorontwerp waarover het voormelde advies 41.198/2 is uitgebracht. Het heeft helemaal niets vandoen met het onderwerp van het onderzochte voorontwerp.

Volgens deze bepaling zijn meerwaarden op aandelen die zijn gerealiseerd naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, belastbaar als diverse inkomsten indien ze geen verrichtingen van normaal beheer van een privévermogen zijn.

Op het eerste gezicht lijkt deze bepaling het niet door het voorontwerp gewijzigde artikel 90, 1/, te overlappen, waaruit reeds blijkt dat belastbaar zijn als diverse inkomsten, winsten of baten verkregen uit verrichtingen of speculaties van welke aard ook buiten de uitoefening van een beroepswerkzaamheid, wanneer ze geen verrichtingen van normaal beheer van een privévermogen zijn dat inzonderheid uit portefeuillewaarden bestaat.

Volgens de memorie van toelichting heeft de invoeging van deze nieuwe bepaling in artikel 90, 9/, "enkel tot doel een verwijzing naar deze eventuele diverse inkomsten te vergemakkelijken, door alle daarop van toepassing zijnde regels te

.../...

groeperen" en "heeft [ze] niet tot doel enige meerwaarde belastbaar te stellen die niet thans reeds eventueel belastbaar zou zijn op grond van artikel 90, 1/".

Indien deze bepaling evenwel aanvaard wordt, zal ze evenwel tot gevolg hebben dat de belastinggrondslag wordt gewijzigd in sommige gevallen van overdracht van vennootschapsaandelen onder bezwarende titel, buiten de grenzen van het normale beheer van een privévermogen.

Immers, wanneer een natuurlijke persoon onder bezwarende titel aandelen van een vennootschap overdraagt die hij niet met een speculatieve bedoeling met het oog op verkoop ervan heeft verkregen en de verrichting toch geacht wordt het normale beheer van een privévermogen te buiten te gaan, is het volgens het arrest van het Hof van Cassatie van 30 november 2006 ⁽²⁾ niet mogelijk om op basis van artikel 90, 1/, de meerwaarde te belasten die hij naar aanleiding van de overdracht heeft gerealiseerd (dit wil zeggen het overschot van de tegenwaarde verkregen ten opzichte van de aankoopprijs of de prijs van inschrijving op aandelen), maar alleen de winst of baat "uit" de verrichting of het geheel van de verrichting waarbij de grenzen van het normale beheer overschreden worden ⁽³⁾.

⁽²⁾ Cass., 30 november 2006, F.05.0066.F, Journal de droit fiscal, 2007, blz. 162, met de conclusies van het openbaar ministerie.

⁽³⁾ Dit arrest is gewezen in een geval dat de belastingplichtige had ingeschreven op de aandelen van een bvba zonder dat hij de bedoeling had ze op min of meer korte termijn te verkopen. Jaren later had hij de gelegenheid gehad ze te verkopen tegen een hogere prijs dan de intrinsieke waarde van de vennootschap, op voorwaarde dat hij deze vooraf liquide maakte. Te dien einde had hij de handelszaak van de vennootschap verkocht aan een andere door hem gecontroleerde vennootschap. Dat geheel van verrichtingen op basis van zijn hoedanigheid van zaakvoerder van de bvba (oprichting van een nieuwe vennootschap en overdracht van de handelszaak van de bvba), gevolgd door de verkoop van de aandelen tegen een prijs hoger dan de intrinsieke waarde van de vennootschap (gelet op de te betalen belasting op de verkoop van zijn handelszaak), is geacht de grenzen van het normale beheer van een privévermogen te overschrijden. Volgens het arrest van het Hof van Cassatie maakte dit echter alleen de baten belastbaar die het gevolg waren van deze verrichtingen buiten het normale beheer, dit wil zeggen het verschil tussen de verkregen prijs en de vooraf in een liquide vorm omgezette intrinsieke waarde van de vennootschap.

Zoals een van de eerste commentatoren van dat arrest heeft opgemerkt, betekent het de "zwanenzang voor de belasting van interne meerwaarden op aandelen" ⁽⁴⁾.

Immers, sedert het einde van de jaren 90 gaat de belastingdienst ervan uit dat de verrichting waarbij een natuurlijke persoon die in vennootschap A een deelneming bezit die deelneming overdraagt aan een houdstermaatschappij die hij daartoe heeft opgericht, doorgaans door een gemengde inbreng (d.w.z. gedeeltelijk vergoed met aandelen van de houdstermaatschappij en deels via een schuldvordering op deze maatschappij) om in de toekomst te voorkomen dat op de dividenden een roerende voorheffing wordt geheven ⁽⁵⁾, de grenzen van het normale beheer van een privévermogen overschrijdt wegens het fiscale doel ervan en misschien ook wegens de relatieve complexiteit ervan; de genoemde dienst vindt dat de meerwaarde die de belanghebbende heeft gerealiseerd naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van zijn aandelen aan de houdstermaatschappij die hij controleert ("interne meerwaarde" genaamd), belastbaar is als diverse inkomsten, zelfs indien de overgedragen deelneming niet verkregen is met een speculatieve bedoeling om te verkopen op min of meer korte termijn. Vanaf 2003 hebben de belastingplichtigen die zulke verrichtingen wensen te doen dit voornemen bekendgemaakt aan de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken, wat de Minister van Financiën ertoe aangezet heeft om in oktober 2005 officieel een standpunt in te nemen als antwoord op een parlementaire vraag ⁽⁶⁾. Volgens dit ministeriële antwoord moeten de meerwaarden die een natuurlijke persoon realiseert bij de inbreng in zijn eigen holding van aandelen die een meerderheidsdeelneming of een zeggenschapsdeelneming in een vennootschap vormen, niet als diverse inkomsten worden

⁽⁴⁾ J. VAN DYCK, "Zwanenzang voor de belasting van interne meerwaarden op aandelen?" Fiscoloog 12 januari 2007.

⁽⁵⁾ Voortaan zullen de door vennootschap A uitgekeerde dividenden door de houdstermaatschappij verkregen worden en zal er geen roerende voorheffing op worden ingehouden indien de deelneming van de houdstermaatschappij een bepaald percentage bereikt (besluit tot uitvoering van het WIB 92, artikel 106, § 6); voorts zal de houdstermaatschappij van haar belastbare winst de dividenden mogen aftrekken die ze als definitief belaste inkomsten van vennootschap A heeft ontvangen. Ze mag aan haar aandeelhouder de ontvangen dividenden niet opnieuw uitkeren (wat aanleiding zou geven tot een roerende voorheffing die deze heeft willen vermijden) en dient hem liquiditeiten te verschaffen door de progressieve terugbetaling van haar schuld aan de aandeelhouder, vervolgens door kapitaalverminderingen via gedeeltelijke terugbetaling van de aandelen.

⁽⁶⁾ Zie : Fiscoloog, 21 oktober 2005.

aangemerkt indien bepaalde voorwaarden zijn vervuld : hoofdzakelijk geldt dat het gaat om een inbreng die uitsluitend wordt vergoed met aandelen van de houdstermaatschappij (en niet om een gemengde inbreng of een verkoop) en dat gedurende een periode van drie jaar te rekenen van de inbreng geen vermindering van het kapitaal van de houdstermaatschappij plaatsvindt. Deze ministeriële leer wordt sindsdien door de dienst Voorafgaande beslissingen toegepast.

Toch kan volgens de interpretatie gegeven bij het voormelde arrest van het Hof van Cassatie van 30 november 2006 op basis van artikel 90, 1/, de meerwaarde niet worden belast, maar alleen de baten die de verrichting oplevert, zelfs indien de verrichting de grenzen van het normale beheer van een privévermogen overschrijdt. Deze baten zijn evenwel nihil indien de overdracht van aandelen van vennootschap A naar de houdstermaatschappij niet de marktwaarde van de aandelen van vennootschap A overschrijdt.

Die oplossing is intussen bekrachtigd door het hof van beroep te Brussel in een arrest van 4 april 2008 ⁽⁷⁾.

Indien de steller van het ontwerp aan het parlement een ontwerp wil voorleggen tot wijziging van het vaststellen van de belastinggrondslag in sommige gevallen van overdracht van aandelen die de grenzen van het normale beheer van een privévermogen overschrijden, wat geen verband houdt met het voorliggende voorontwerp, moet hij de tekst achter het eerste streepje van het ontworpen artikel 90, 9/, laten vervallen, en die kwestie regelen met een onderscheiden wetsontwerp tot wijziging van artikel 90, 1/, van het WIB 92, hij moet dan dat ontwerp laten voorafgaan door een memorie van toelichting die het parlement inlicht over de werkelijke strekking ervan.

Bovendien zou dat ongetwijfeld de gelegenheid zijn om in de wet te bepalen in welke gevallen "interne overdrachten" geacht moeten worden de grenzen van het normale beheer van een privévermogen te overschrijden, zodat de rechtszekerheid op dat vlak wordt hersteld. Voor de oplossing die sedert oktober 2005 wordt gehanteerd, is immers geen rechtsgrond voorhanden.

⁽⁷⁾ Brussel, 4 april 2007, 2006/AR/290, niet bekendgemaakt.

Ten slotte zou het onaanvaardbaar zijn dat die eventuele wijzigingen van artikel 90, 1/, van het WIB 92 van toepassing zouden zijn op overdrachten van aandelen gedaan vanaf 1 januari 2007, zoals bepaald in artikel 33 van het voorontwerp, wat betekent dat niet alleen getroffen zouden worden de verrichtingen die gedaan zijn vóór de bekendmaking van de wet, maar zelfs tijdens een belastbaar tijdperk afgesloten voordat de wet is bekendgemaakt ⁽⁸⁾.

Artikelen 7 tot 9

(ontworpen artikelen 94 tot 96, van het WIB 92)

In de huidige versie van het voorontwerp kan het ontworpen artikel 95 enkel van toepassing zijn op het geval bedoeld in artikel 90, 9/, tweede streepje. Buiten dat geval is het ruilen van aandelen van een natuurlijke persoon als gevolg van een fusie, een splitsing of een daarmee gelijkgestelde verrichting, hoe dan ook een verrichting die binnen de grenzen van het normale beheer van een privé-vermogen valt en buiten de werkingssfeer van de personenbelasting.

De tekst van de ontworpen artikelen 95 tot 96 moet dienovereenkomstig worden herzien.

⁽⁸⁾ Zie, in verband met de strekking van het beginsel van niet-terugwerking inzake inkomstenbelastingen, Grondwettelijk Hof, nr. 115/2000, 16 november 2000, B.6; nr. 109/2004, 23 juni 2004, B.10 en B.11, Cass., 14 maart 2008, F.07.0067.F.

Artikel 11

(ontworpen artikel 183bis, van het WIB 92)

1. In het tweede lid van het ontworpen artikel 183bis van de Franse tekst moet het zinsdeel "constitue une présomption irréfragable" vervangen worden door het zinsdeel "permet de présumer, sauf preuve contraire"; de term "réfragable" bestaat niet in het frans.

2. Het derde lid van het ontworpen artikel 183bis hoort niet thuis in het dispositief van de wet, maar in de memorie van toelichting.

Artikel 12

(ontworpen artikel 184, van het WIB 92)

Artikel 184 van het WIB 92 strekt ertoe het gestorte kapitaal van een Belgische vennootschap te definiëren.

Het ontworpen derde lid bepaalt wat het gestorte kapitaal is dat in aanmerking moet worden genomen in geval van inbreng van aandelen in de vennootschap, ofwel door een natuurlijke persoon in het kader van de uitoefening van zijn beroep, ofwel door een vennootschap, wanneer de meerwaarde die door de inbrenger op de ingebrachte aandelen gerealiseerd wordt, vrijgesteld wordt overeenkomstig het ontworpen artikel 45, § 1, eerste lid, 2/ (wat onderstelt dat, wanneer de inbreng gedaan wordt door een vennootschap, de meerwaarde niet vrijgesteld wordt overeenkomstig de algemene bepaling van artikel 192 van het WIB 92, dat onderstelt dat de eventuele inkomsten uit vervreemde aandelen afgetrokken kunnen worden als definitief belaste inkomsten).

Artikel 45, § 1, eerste lid, 2/, waarnaar verwezen wordt, heeft betrekking op de meerwaarden gerealiseerd naar aanleiding van de inbreng van aandelen in een binnenlandse vennootschap, waardoor deze meer dan 50 % van de stemrechten heeft in de vennootschap waarvan de aandelen worden ingebracht, op voorwaarde dat de inbreng vergoed wordt met aandelen van de inbrengverkrijgende vennootschap met eventueel een

.../...

bijbetaling in geld die niet meer bedraagt dan 10 % van de fractiewaarde van de nieuwe uitgegeven aandelen.

Het ontworpen derde lid bepaalt, dat in afwijking van het eerste en het tweede lid van artikel 184, het kapitaal dat gestort is naar aanleiding van zulk een inbreng gelijk is aan de aanschaffingswaarde van de aandelen bij de inbrenger.

De ontworpen tekst is onbegrijpelijk zonder de uitleg van de memorie van toelichting : alvorens te spreken van een aandelenruil waarop de vrijstelling bedoeld in artikel 45, § 1, eerste lid, 2/ van toepassing is, moet in het ontworpen derde lid aangegeven worden om welke aandelenruil het gaat, waarnaar in de rest van het lid verwezen wordt als een inbreng.

Artikel 13

(ontworpen artikel 184bis, van het WIB 92)

In de ontworpen paragraaf 1 verwijst de uitdrukking "met toepassing van de fiscale neutraliteit" naar een begrip dat niet voorkomt in de wet. Dit zinsdeel moet vervangen worden door "en de meerwaarde gerealiseerd door de inbrenger belastingvrij is krachtens artikel 46, § 1, eerste lid, 2/,".

Artikel 20

(ontworpen artikel 207 van het WIB 92)

De aanpassing van artikel 207 van het WIB wordt niet opgelegd door de voornoemde richtlijn.

De Raad van State ziet dan ook niet in waarom de voorwaarde dat de bedoelde verrichting beantwoordt "aan rechtmatige financiële of economische behoeften" vervangen zou moeten worden door het criterium dat, overeenkomstig de richtlijn, ingevoerd wordt bij het ontworpen artikel 183bis, dat niet hetzelfde is.

Dezelfde opmerking geldt voor artikel 30 (ontworpen artikel 292bis).

.../...

Artikelen 31 en 32

1. Artikel 31 van het voorontwerp voert in het WIB 92 artikel 365 weer in onder het opschrift "Afdeling III.- Aanslag in hoofde van overnemende of verkrijgende vennootschap".

Sedert de inwerkingtreding van de wet van 29 juni 1993, waarbij in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen nieuwe bepalingen betreffende de fusies van vennootschappen zijn ingevoerd (die intussen opgenomen zijn in het Wetboek van Vennootschappen), zet de overnemende vennootschap de rechtspersoonlijkheid voort van de overgenomen vennootschap, die ontbonden wordt zonder vereffening en die niet langer bestaat als gevolg van de overname. Het Hof van beroep te Brussel heeft daaruit, in een arrest van 11 januari 2008 ⁽⁹⁾, afgeleid dat na de overname, een belasting verschuldigd op inkomsten die vóór de overname zijn verworven door de overgenomen vennootschap, alleen op naam van de overnemende vennootschap wettig in het kohier kan worden ingeschreven. Dat arrest vernietigt bijgevolg de belasting die in het kohier was ingeschreven op naam van de overgenomen vennootschap. De voorziening die door de Staat tegen dat arrest is ingesteld, is thans hangende bij het Hof van cassatie.

Het ontworpen artikel 365 van het WIB 92 bekrachtigt die oplossing door te bepalen dat de belasting in zulk een geval op naam van de overnemende vennootschap in het kohier kan worden ingeschreven. Die formulering laat te wensen over, omdat ze de indruk wekt dat in het genoemde geval de belasting ook in het kohier kan worden ingeschreven op naam van de overgenomen vennootschap die niet langer bestaat.

Bovendien breidt de ontworpen bepaling deze oplossing uit tot de vennootschappen die inbreng genieten van een gesplitste vennootschap, wat aanvechtbaarder lijkt. In dat geval zou een bepaling moeten voorschrijven dat elk van de vennootschappen ontstaan door de splitsing belasting verschuldigd is op de inkomsten die vóór de splitsing door de gesplitste vennootschap zijn verworven, tenzij in de splitsingsakte bepaald wordt wat met die categorie van schulden geschiedt. Een andere werkwijze bestaat erin in de wet te bepalen wordt dat, bij ontstentenis van zulke bepalingen in de splitsingsakte, de belastingschuld van de gesplitste vennootschap

⁽⁹⁾ Hof van beroep te Brussel, arrest 2005/AR/1905 van 11 januari 2008.

verdeeld wordt over de inbrengverkrijgende vennootschappen volgens een vast te stellen verhouding.

2. Artikel 32, dat in werking treedt op de datum van de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad (artikel 33, *in fine*) bevat een overgangsbepaling alleen over het ontworpen artikel 385, luidens welke dat artikel ook van toepassing is op de verrichtingen (fusies en splitsingen) van vóór 1 januari 2007 voor de aanslagen gevestigd op basis van de artikelen 355 en 356 van het WIB 92 voor de toepassing waarvan de overnemende vennootschap of de vennootschap die de inbreng van de gesplitste vennootschap verkrijgt wordt geacht dezelfde belastingplichtige te zijn als de overgenomen of gesplitste vennootschap.

De memorie van toelichting verstrekt geen uitleg omtrent deze bepaling.

Deze bepaling doelt op het geval waarin bijvoorbeeld de belastingdienst, na een overname vóór 1 januari 2007, op naam van de overgenomen vennootschap verkeerdelijk in het kohier een belasting heeft ingeschreven op inkomsten van de vennootschap van vóór de overname. In zo'n geval mag worden verwacht dat deze belasting wordt vernietigd door de rechter, zoals het Hof van beroep te Brussel in het voormelde arrest heeft beslist.

Nochtans geldt krachtens artikel 356 van het WIB 92 dat wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen (...) beroep is aangetekend en het gerecht de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart om een andere reden dan verjaring, de belastingdienst (...) een subsidiaire aanslag op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de oorspronkelijke aanslag, ter beoordeling kan voorleggen aan het gerecht, dat uitspraak doet over dat verzoek.

De toepassing van deze bepaling vooronderstelt in de eerste plaats dat de directeur uitspraak heeft gedaan over het bezwaar, wat niet het geval is wanneer de betrokken vennootschap, bij gebrek aan een beslissing binnen de wettelijke termijn van zes maanden, haar beroep tegen de aanslag in de belasting rechtstreeks heeft ingesteld bij de rechtbank. Dat was het geval in de zaak beslecht bij het voormelde arrest van het Hof

.../...

van beroep te Brussel en dit Hof heeft vastgesteld dat opnieuw belasten om die reden onmogelijk was.

Bovendien kan, zelfs indien de directeur een beslissing heeft genomen inzake het bezwaar, de subsidiaire aanslag, volgens de duidelijke bewoordingen van het artikel, alleen "op naam van dezelfde belastingschuldige" in het kohier worden ingeschreven.

Krachtens artikel 357 van het WIB 92 worden met dezelfde belastingschuldige gelijkgesteld de erfgenamen van de belastingschuldige en zijn echtgenoot, doch niet de overnemende vennootschap met de overgenomen vennootschap.

Het is dit artikel dat het ontworpen artikel 365 wil aanvullen voor de fusies en splitsingen van vóór 1 januari 2007, door te bepalen dat de overnemende vennootschap "wordt geacht dezelfde belastingplichtige te zijn als de overgenomen vennootschap".

In de memorie van toelichting is evenwel geen rechtvaardiging te vinden voor de terugwerkende kracht van deze bepaling.

Indien de bepaling wordt aangenomen, zou de belastingdienst in het geval waarin een rechtsgeding hangende zou zijn inzake de geldigheid van een op naam van de overgenomen vennootschap in het kohier ingeschreven aanslag aangaande inkomsten die ze had verkregen vóór een overname geschied vóór 2007, een subsidiaire aanslag op naam van de overnemende vennootschap ter beoordeling kunnen voorleggen aan het gerecht.

Een zodanige terugwerking, die ertoe strekt aanslagen in de belasting, die krachtens de geldige wetgeving nietig zijn en op zijn minst onrechtsreeks een inmenging met zich brengen in lopende gerechtelijke procedures, weer tot leven te brengen, zou alleen kunnen worden gerechtvaardigd in uitzonderlijke omstandigheden of om dwingende motieven van algemeen belang ⁽¹⁰⁾. De indiener van het voorontwerp zou moeten verklaren waarom de door de belastingdienst begane vergissing, bij het in het kohier inschrijven van belastingen op naam van een overgenomen vennootschap die niet meer bestaat, aan die voorwaarde voldoet.

⁽¹⁰⁾ Grondwettelijk Hof, nr. 177/2005, 7 december 2005.

Artikel 33

Krachtens de bepalingen van artikel 33 van het voorontwerp zal het merendeel van die bepalingen van toepassing zijn op verrichtingen vanaf 1 januari 2007 of vanaf het aanslagjaar 2007. Sommige ervan zouden zelfs verder terugwerken ⁽¹¹⁾.

Deze bepalingen geven aanleiding tot opmerkingen die een aanvulling zijn van die gemaakt over de artikelen 6, 31 en 32.

Zowel het Grondwettelijk Hof als het Hof van Cassatie menen dat, inzake belasting op de gezamenlijke jaarlijkse inkomsten, een wet het belastingstelsel niet na afloop van het belastbare tijdperk kan wijzigen, zonder afbreuk te doen aan het beginsel van de rechtszekerheid ⁽¹²⁾.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan terugwerkende kracht niettemin worden aanvaard als ze gerechtvaardigd wordt door bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang ⁽¹³⁾.

Mocht bovendien blijken dat de terugwerkende kracht tot gevolg heeft dat de afloop van een of andere gerechtelijke procedure in een bepaalde zin wordt beïnvloedt of rechtscolleges verhinderd worden uitspraak te doen over een welbepaalde rechtsvraag, dan vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor dat optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden ⁽¹⁴⁾.

⁽¹¹⁾ Artikel 32, artikel 33, eerste lid, *in fine*, en vijfde lid.

⁽¹²⁾ Grondwettelijk Hof, nr. 115/2000, 16 november 2000, B.6 en B.7.1; nr. 109/2004, 23 juni 2004, B.10 en B.11, Cass., 24 maart 2008, F.07.0067.F.

⁽¹³⁾ Grondwettelijk Hof, nr. 109/2004, 23 juni 2004, B.16.

⁽¹⁴⁾ Grondwettelijk Hof, nr. 177/2005, 7 december 2005, B.18.1, nr. 152/2006, 18 oktober 2006, B.9; nr. 41/2008, 4 maart 2008, B.6.1.

Daarenboven maken de beginselen van de bescherming van het gewettigd vertrouwen en van de rechtszekerheid deel uit van de communautaire rechtsorde. In dat opzicht moeten ze door de lidstaten in acht worden genomen in de uitoefening van de bevoegdheden hun verleend bij de communautaire richtlijnen. Bijgevolg kan de nationale wetgever, die rechtsbepalingen aanneemt die onder het communautaire recht ressorteren, daaraan in beginsel geen uitwerking verlenen op een datum voorafgaand aan de bekendmaking ervan. Bij wijze van uitzondering kan zulks wel wanneer een doelstelling van algemeen belang het vereist en wanneer het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht wordt genomen ⁽¹⁵⁾.

Het staat aan de indiener van het voorontwerp na te gaan of de terugwerkende kracht van de bovenvermelde bepalingen geen afbreuk doet aan de rechtszekerheid van de betrokken vennootschappen en, zo ja, deze terugwerkende kracht te rechtvaardigen. Het is hoe dan ook vergeefs dat men een rechtvaardiging zou zoeken in het bestaan van de voormelde richtlijn 2005/19/EG, die binnen de termijnen die ze opgeeft, omgezet behoorde te zijn. Immers, aangezien een niet-omgezette richtlijn geen verplichting kan opleggen aan privaatrechtelijke personen, kan haar bestaan niet worden aangevoerd om voorbij te gaan aan het gewettigdevertrouwen van privaatrechtelijke personen bij de huidige stand van het recht.

⁽¹⁵⁾ HJEG, Grote kamer, 26 april 2005, Stichting "Goed Wonen", C-376/02, punten 32 tot 34.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. VANDERNOOT,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heren	J. KIRKPATRICK,	assessoren van de afdeling wetgeving,
	G. KEUTGEN,	
Mevrouw	A.-C. VAN GEERSDAELE,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. P. GILLIAUX, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS