



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 52.532/3
van 11 december 2012

avis 52.532/3
du 11 décembre 2012

over

sur

een amendement bij een
ontwerp van 'programmawet'

un amendement au projet de
'loi-programme'

Op 7 december 2012 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een amendement bij een ontwerp van 'programmawet'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 11 december 2012. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Bruno SEUTIN, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 december 2012.

*

Le 7 décembre 2012, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un amendement au projet de 'loi-programme'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 11 décembre 2012. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Bruno SEUTIN, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 décembre 2012.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat

- “- de regering dit amendement wil integreren in een ontwerp van programmawet dat omwille van zijn inwerkingtreding dringend dient goedgekeurd te worden in het parlement. Daarbij is de toepassing van artikel 80 van de Grondwet gevraagd;
- dit amendement in de regel van toepassing kan zijn op verrichtingen die plaatsvinden vanaf 1 januari 2013 en dat het omwille van de rechtszekerheid dus aanbeveling verdient dat deze bepaling gestemd en gepubliceerd is vóór 1/1/2013”.

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Het om advies voorgelegde amendement bij het ontwerp van programmawet bevat wijzigingen aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) inzake de vennootschapsbelasting². Die wijzigingen hebben betrekking op het invoeren van een heffing van 0,4% op de meerwaarden bedoeld in artikel 192, § 1, eerste lid, van het WIB 92 die worden verwezenlijkt of vastgesteld door een vennootschap die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen niet als kleine vennootschap kan worden beschouwd (ontworpen artikel 100/3, dat ertoe strekt artikel 217 WIB 92 aan te vullen; zie ook ontworpen artikel 100/1, dat ertoe strekt artikel 192, § 1, eerste lid WIB 92 aan te passen). Geen van de in artikelen 199 tot 206 van het WIB 92 bepaalde aftrekken, noch compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk mag worden verricht op de aan de heffing onderworpen meerwaarden (ontworpen artikel 100/2, dat ertoe strekt artikel 207, tweede lid WIB 92 aan te vullen).

4. De nieuwe bepalingen zullen van toepassing zijn vanaf het aanslagjaar 2014 (ontworpen artikel 103, eerste lid). Voorts wordt bepaald dat elke wijziging die vanaf 21 november 2012 – datum van de regeringsverklaring waarbij de maatregel werd aangekondigd – aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, “zonder uitwerking” is voor de toepassing van de nieuwe bepalingen (ontworpen artikel 103, tweede lid).

¹ Aangezien het om een amendement bij een ontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² Krachtens artikel 246, eerste lid, 1°, van het WIB 92 lijkt de nieuwe heffing ook toepasselijk te zullen zijn in het kader van de belasting van niet-inwoners, namelijk op vaste inrichtingen van vennootschappen niet-inwoner.

ALGEMENE OPMERKINGEN

5. Voor de nieuwe meerwaardeheffing wordt een onderscheid gemaakt tussen kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen die zijn vrijgesteld en de andere vennootschappen die wel aan de nieuwe belasting onderworpen zijn.

In de verantwoording bij het ontworpen artikel 100/3 wordt verwezen naar arrest nr. 163/2007 van 19 december 2007 van het Grondwettelijk Hof. In dat arrest stelt het Hof met betrekking tot de algehele hervorming van de vennootschapsbelasting die is doorgevoerd bij de wet van 24 december 2002,³ dat het gerechtvaardigd is dat de wetgever voor de kmo's in een afwijkend stelsel voorziet op grond van de doelstellingen die hij nastreeft – met name het fiscale statuut van de kmo's op te waarderen om de investeringen met eigen middelen te steunen (onderdeel B.5 van het arrest) –, voor zover het criterium dat hij daarvoor gekozen heeft, niet discriminerend is. Om bestaanbaar te zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet moet het criterium waarop het verschil in behandeling berust, objectief en pertinent zijn ten opzichte van het onderwerp van de betrokken maatregel en het doel dat ermee wordt nagestreefd (onderdeel B.6 van het arrest).

In de bij het ontworpen artikel gevoegde verantwoording wordt het vooropgestelde onderscheid niet nader toegelicht. Door te verwijzen naar arrest nr. 163/2007 van het Grondwettelijk Hof dat betrekking heeft op de vrijstellingsregeling voor kmo's met betrekking tot het aanleggen van een investeringsreserve (artikel 194^{quater} van het WIB 92), zou op het eerste gezicht de indruk kunnen ontstaan dat het ook hier de bedoeling is om investeringen met eigen middelen bij kmo's te steunen. De nieuwe regels hebben echter geen betrekking op de categorie van vrijgestelde inkomsten bedoeld in onderafdeling 5 ("Investeringsfonds") van titel III, hoofdstuk II, afdeling 3, doch op die bedoeld in onderafdeling 1 ("Meerwaarden"), zodat aan het amendement een andere bedoeling ten grondslag moet liggen.

Gepolst welk doel dan wel met de vrijstelling voor kmo's wordt nagestreefd, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

"De regeringsbeslissing heeft tot doel de grote ondernemingen (= andere dan in art. 15, Wetboek vennootschappen bedoelde vennootschappen) een bijdrage te laten leveren in de bestrijding van de crisis door bepaalde vrijgestelde meerwaarden toch aan een kleine belasting te onderwerpen."

Daarmee is het doel van de maatregel verwoord, namelijk extra inkomsten verwerven gelet op de moeilijke budgettaire toestand ("een bijdrage (...) leveren in de bestrijding van de crisis"), maar niet uitgelegd waarom de kmo's vrijgesteld worden van die bijdrage.

Voor het gehanteerde onderscheid zal echter een deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden.⁴ Het verdient daarom aanbeveling om die verantwoording reeds op te nemen in de verantwoording bij het amendement, door duidelijk het doel te omschrijven en

³ Wet van 24 december 2002 'tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken'.

⁴ Zie, naast het reeds vermelde arrest nr. 163/2007 van 19 december 2007 van het Grondwettelijk Hof, onder meer ook GwH 1 september 2008, nr. 127/2008, GwH 28 oktober 2010, nr. 122/2010, GwH 13 oktober 2011, nr. 154/2011 en GwH 1 maart 2012, nr. 25/2012.

de pertinentie aan te tonen van dat criterium van onderscheid ten opzichte van het onderwerp van de betrokken maatregel en het doel dat ermee wordt nagestreefd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 103

6. Aan de gemachtigde is verduidelijking gevraagd bij het ontworpen artikel 103, tweede lid. Meer bepaald is de vraag gesteld hoe de meerwaardeheffing zal worden berekend indien de datum van afsluiting van de jaarrekening tussen 21 november 2012 en 31 december 2013 is of wordt gewijzigd. De gemachtigde verstrekke volgend antwoord:

“Het is inderdaad de bedoeling om te vermijden dat tussen 21-11-2012 en 31-12-2013 gerealiseerde meerwaarden, door de verschuiving van de afsluitingsdatum aan de nieuwe belasting zouden ontsnappen. Het gaat concreet om wijzigingen van de afsluitingsdatum van 31-12-2013 (wat overeenstemt met een aangifte aanslagjaar 2014) in een vroegere datum (waardoor het een aanslagjaar 2013 wordt) en wel op die manier dat de meerwaarden binnen het belastbare tijdperk van het nieuwe aanslagjaar zouden vallen.

Indien het aanslagjaar toch wordt gewijzigd, dient er in 2013 een aangifte te worden ingediend waarin de meerwaardebelasting van 0,4% van toepassing is op het gedeelte dat zonder de wijziging van de afsluitdatum zou hebben behoord tot het aanslagjaar 2014.

Stel: normaal wordt er afgesloten op 31/12/2013, maar de afsluitdatum wordt vervroegd naar 31/07/2013. In dat geval dient mbt het aanslagjaar 2013 de meerwaardetaks van 0,4% te worden toegepast op het gedeelte dat voor de wijziging zou toebehoren aan het aanslagjaar 2014, dus alle meerwaarden gerealiseerd tussen 01/01/2013 en 31/07/2013.”

Het is moeilijk te bevatten dat een belasting die wordt ingevoerd vanaf het aanslagjaar 2014 (ontworpen artikel 103, eerste lid), reeds zou kunnen worden toegepast bij het vestigen van een aanslag voor het aanslagjaar 2013. Het lijkt er veeleer op dat bij toepassing van het ontworpen artikel 103, tweede lid, de heffing zal moeten worden verbonden met het aanslagjaar 2014, vermits in die hypothese met het vervroegen van de afsluitdatum geen rekening mag worden gehouden (“is zonder uitwerking”) en dus zal moeten worden gehandeld alsof het boekjaar niet vroeger is afgesloten.

Het verdient aanbeveling om dit alles te verduidelijken in de ontworpen tekst, of minstens in de verantwoording bij het amendement.

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient l'urgence.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que

- “- de regering dit amendement wil integreren in een ontwerp van programmawet dat omwille van zijn inwerkingtreding dringend dient goedgekeurd te worden in het parlement. Daarbij is de toepassing van artikel 80 van de Grondwet gevraagd;
- dit amendement in de regel van toepassing kan zijn op verrichtingen die plaatsvinden vanaf 1 januari 2013 en dat het omwille van de rechtszekerheid dus aanbeveling verdient dat deze bepaling gestemd en gepubliceerd is vóór 1/1/2013”.

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique ¹ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

3. L'amendement au projet de loi-programme soumis pour avis apporte des modifications au Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 92) en matière d'impôt des sociétés ². Ces modifications portent sur l'application d'une cotisation de 0,4 % aux plus-values visées à l'article 192, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 92 qui sont réalisées ou constatées par une société qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, ne peut pas être considérée comme petite société (article 100/3, en projet, qui vise à compléter l'article 217 du C.I.R. 92; voir aussi l'article 100/1, en projet, qui vise à adapter l'article 192, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du C.I.R. 92). Aucune déduction ni compensation avec les pertes de la période imposable, prévues aux articles 199 à 206 du C.I.R.92, ne peut être effectuée sur les plus-values soumises à la cotisation (article 100/2, en projet, qui vise à compléter l'article 207, alinéa 2, du C.I.R. 92).

4. Les nouvelles dispositions seront applicables à partir de l'exercice d'imposition 2014 (article 103, alinéa 1^{er}, en projet). En outre, il est prévu que toute modification apportée à partir du 21 novembre 2012 – date de la déclaration gouvernementale qui a annoncé la mesure – à la date de clôture des comptes annuels « reste sans incidence » pour l'application des nouvelles dispositions (article 103, alinéa 2, en projet).

¹ S'agissant d'un amendement à un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² En vertu de l'article 246, alinéa 1^{er}, 1° du C.I.R. 92, il semble que la nouvelle cotisation s'appliquera également dans le cadre de l'impôt des non-résidents, à savoir aux établissements stables de sociétés non résidentes.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

5. En ce qui concerne la nouvelle cotisation sur la plus-value, une distinction est faite entre les petites sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés qui en sont exonérées et les autres sociétés qui sont effectivement assujetties au nouvel impôt.

La justification relative à l'article 100/3, en projet, renvoie à l'arrêt n° 163/2007 du 19 décembre 2007 de la Cour constitutionnelle. Dans cet arrêt, la Cour considère à propos de la réforme globale de l'impôt des sociétés réalisée par la loi du 24 décembre 2002³ qu'il est légitime que le législateur prévoie un régime dérogatoire pour les PME sur la base des objectifs qu'il poursuit – à savoir revaloriser le statut fiscal des PME pour stimuler l'investissement sur fonds propres (point B.5 de l'arrêt) – pour autant que le critère qu'il a retenu à cette fin ne soit pas discriminatoire. Pour être compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, le critère sur lequel repose la différence de traitement doit être objectif et pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit (point B.6 de l'arrêt).

La justification jointe à l'article en projet ne commente pas la différence postulée. La référence à l'arrêt n° 163/2007 de la Cour constitutionnelle qui concerne le régime d'exonération des PME relatif à la constitution d'une réserve d'investissement (article 194quater du C.I.R. 92) pourrait, à première vue, donner à penser que l'intention, en l'espèce, est également de stimuler les investissements sur fonds propres des PME. Les nouvelles règles ne portent toutefois pas sur la catégorie des revenus exonérés visés à la sous-section 5 (« Fonds d'investissement) du titre III, chapitre II, section 3, mais sur ceux visés à la sous-section 1 (« Plus-values »), de sorte qu'une autre intention doit présider à l'amendement.

Interrogé sur la question de savoir quelle finalité poursuit alors l'exonération pour les PME, le délégué a donné la réponse suivante :

“De regeringsbeslissing heeft tot doel de grote ondernemingen (= andere dan in art. 15, Wetboek vennootschappen bedoelde vennootschappen) een bijdrage te laten leveren in de bestrijding van de crisis door bepaalde vrijgestelde meerwaarden toch aan een kleine belasting te onderwerpen”.

Cette réponse définit l'objectif de la mesure, à savoir générer des revenus supplémentaires vu la situation budgétaire difficile (« een bijdrage (...) leveren in de bestrijding van de crisis »), mais n'explique pas pourquoi les PME sont exonérées de cette cotisation.

La différence opérée devra toutefois être adéquatement justifiée⁴. Il est dès lors recommandé d'inclure déjà cette justification dans la justification de l'amendement en définissant précisément le but et en démontrant clairement la pertinence de ce critère de différenciation à l'égard de l'objet de la mesure considérée et du but qu'elle poursuit.

³ 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'.

⁴ Voir aussi, outre l'arrêt précité n°163/2007 du 19 décembre 2007 de la Cour constitutionnelle, notamment C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 127/2008, C.C., 28 octobre 2010, n° 122/2010, C.C., 13 octobre 2011, n° 154/2011 et C.C., 1^{er} mars 2012, n° 25/2012.

EXAMEN DU TEXTEArticle 103

6. Le délégué a été invité à donner des précisions sur l'article 103, alinéa 2, en projet. Plus particulièrement, la question lui a été posée de savoir comment la cotisation sur les plus-values sera calculée si la date de la clôture des comptes annuels se situe entre le 21 novembre 2012 et le 31 décembre 2013 ou si elle est modifiée. Le délégué a donné la réponse suivante :

“Het is inderdaad de bedoeling om te vermijden dat tussen 21-11-2012 en 31-12-2013 gerealiseerde meerwaarden, door de verschuiving van de afsluitingsdatum aan de nieuwe belasting zouden ontsnappen. Het gaat concreet om wijzigingen van de afsluitingsdatum van 31-12-2013 (wat overeenstemt met een aangifte aanslagjaar 2014) in een vroegere datum (waardoor het een aanslagjaar 2013 wordt) en wel op die manier dat de meerwaarden binnen het belastbare tijdperk van het nieuwe aanslagjaar zouden vallen.

Indien het aanslagjaar toch wordt gewijzigd, dient er in 2013 een aangifte te worden ingediend waarin de meerwaardebelasting van 0,4% van toepassing is op het gedeelte dat zonder de wijziging van de afsluitdatum zou hebben behoord tot het aanslagjaar 2014.

Stel: normaal wordt er afgesloten op 31/12/2013, maar de afsluitdatum wordt vervroegd naar 31/07/2013. In dat geval dient mbt het aanslagjaar 2013 de meerwaardetaks van 0,4% te worden toegepast op het gedeelte dat voor de wijziging zou toebehoren aan het aanslagjaar 2014, dus alle meerwaarden gerealiseerd tussen 01/01/2013 en 31/07/2013”.

Il est difficilement concevable qu'une cotisation instaurée à partir de l'exercice d'imposition 2014 (article 103, alinéa 1^{er}, en projet) puisse déjà être appliquée pour établir une taxation pour l'exercice d'imposition 2013. Il semble plutôt que par application de l'article 103, alinéa 2, en projet, la cotisation devra être rattachée à l'exercice d'imposition 2014, puisque, dans cette hypothèse, il ne peut pas être tenu compte de l'avancement de la date de clôture (« reste sans incidence ») et qu'il faudra donc agir comme si l'exercice n'a pas été clôturé précédemment.

Il est recommandé de préciser tous ces éléments dans le texte en projet ou, à tout le moins, dans la justification de l'amendement.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT