



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.599/3
van 28 juni 2018

avis 63.599/3
du 28 juin 2018

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot
regeling van de overgang van
de onderwerping aan de
rechtspersonenbelasting naar
de onderwerping aan de
vennootschapsbelasting'

un avant-projet de loi
'organisant le passage de
l'assujettissement à l'impôt des
personnes morales à
l'assujettissement à l'impôt des
sociétés'

Op 28 mei 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot regeling van de overgang van de onderwerping aan de rechtspersonenbelasting naar de onderwerping aan de vennootschapsbelasting’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 juni 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 28 juni 2018.

*

Le 28 mai 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘organisant le passage de l’assujettissement à l’impôt des personnes morales à l’assujettissement à l’impôt des sociétés’.

L’avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 19 juin 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d’État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l’avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 28 juin 2018.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet voorziet in een algemeen juridisch kader om de overgang te regelen van de onderwerping van rechtspersonen aan de rechtspersonenbelasting naar de onderwerping aan de vennootschapsbelasting (artikel 2 van het voorontwerp – ontworpen artikel 184*quinquies* van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92).

Artikel 2 van de aan te nemen wet dient te worden toegepast “vanaf het aanslagjaar verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste afsluit vanaf 1 januari 2019” (artikel 3 van het voorontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Voor deze ontworpen generieke regeling heeft de regeling voor de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden model gestaan: artikel 26 van de programmawet van 19 december 2014 bevat de voorwaarden waaronder de overgang van een intercommunale, een samenwerkingsverband of een projectvereniging naar de vennootschapsbelasting plaatsvindt. De ontworpen bepalingen zijn nagenoeg volledig gelijklopend met die regeling.²

In de memorie van toelichting wordt ook verwezen naar andere regelingen, zoals die welke in het verleden zijn geconcipieerd voor de overgang van specifieke instellingen, namelijk Euronext, de Nationale Loterij en bpost.³ Voorts wordt melding gemaakt van de regeling die is uitgewerkt voor de havenbedrijven,⁴ dat niet als model is gebruikt “[g]ezien de

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Het belangrijkste verschil is dat in het ontworpen artikel 184*quinquies*, eerste lid, 1°, van het WIB 92 wordt verwezen naar “gestort kapitaal in de zin van artikel 184 onder de voorwaarden bedoeld in het eerste tot derde lid van dat artikel”, terwijl in artikel 26, eerste lid, 1°, van de programmawet van 19 december 2014 slechts aan de eerste twee leden van artikel 184 van het WIB 92 wordt gerefereerd. Dat verschil is het gevolg van een aanpassing van artikel 184 van het WIB 92 die is opgenomen in artikel 23, 1°, van het voorontwerp van wet ‘tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen’, dat om advies aan de afdeling Wetgeving is voorgelegd (rolnummer 63.598/3), en waarbij de eerste twee leden van artikel 184 worden vervangen door drie nieuwe leden.

³ Zie respectievelijk artikel 30 van de wet van 12 augustus 2000 ‘houdende diverse bepalingen betreffende de organisatie van de financiële markten en diverse andere bepalingen’, artikel 347 van de programmawet van 22 december 2003 en artikel 154 van de programmawet van 27 december 2005.

⁴ Wet van 29 mei 2018 ‘tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven’.

specifieke uitzonderingen voor haveninfrastructuur, die een meer specifieke behandeling van subsidies en herwaarderingswinsten vereisen”.

4. Vermits met het voorontwerp beoogd wordt te voorzien in een algemene regeling, is aan de gemachtigde gevraagd waarom de specifieke regimes voor de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en voor de havenbedrijven behouden blijven en de overeenstemmende bepalingen niet worden opgeheven.

Het antwoord van de gemachtigde luidt:

“De algemene regeling voor overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting opgenomen in dit ontwerp is identiek aan de regeling voorzien in artikel 26 van de programmawet van 19 december 2014, zoals gewijzigd door de programmawet van 10 augustus 2015, voor wat betreft de intercommunales.

Voornoemd artikel 26 zou dus inderdaad voor de toekomst kunnen worden opgeheven, gelet op de nieuwe bepalingen opgenomen in dit voorontwerp.

Wat betreft de regeling voor de overgang naar de vennootschapsbelasting van havenbedrijven werd in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp ‘tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven’ (Doc. 54-3003/001), alsook in voorliggend wetsontwerp, toegelicht waarom de regeling wat betreft bepaalde aspecten afwijkt van de regeling zoals voorzien voor de intercommunales en zoals voorzien in dit ontwerp. Dit verantwoordt aldus het behoud van deze specifieke regeling.

Tot slot kan worden verwezen naar de artikelen 153-154 van de programmawet van 27 december 2005, BS 30 december 2005 (mbt. BPost), art. 45 van de wet van 19 april 2002 tot rationalisering van de werking en het beheer van de nationale loterij, BS 4 mei 2002 (mbt. de Nationale Loterij) en art. 30-31 van de wet van 12 augustus 2000 (lees: 2002) houdende diverse bepalingen betreffende de organisatie van de financiële markten en diverse andere bepalingen, BS 7 september 2000 (mbt. Euronext Brussel). Deze (partiële) regelingen betreffen overgangen naar de vennootschapsbelasting die in het verleden zijn gebeurd, waardoor het niet opportuun lijkt deze bepalingen op te heffen.”

Gelet op dit antwoord dient in het voorontwerp een bepaling te worden ingevoegd tot opheffing van artikel 26 van de programmawet van 19 december 2014. De overgangsbepaling in artikel 3 van het voorontwerp zal in dat geval aangepast moeten worden, zodat de opgeheven bepaling verder toegepast kan worden zolang de nieuwe regeling niet van toepassing is.

Anders dan wat de gemachtigde aanneemt, worden ook de regelingen inzake Euronext, de Nationale Loterij en bpost het best formeel opgeheven.

5. Het gegeven dat naast deze aan te nemen nieuwe generieke regeling, de specifieke regeling voor de havenbedrijven in stand wordt gehouden, doet nogmaals de vraag rijzen of de voor de havenbedrijven geldende afwijkende regels kunnen worden beschouwd als regelingen betreffende staatssteun in de zin van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de

werking van de Europese Unie. In dat verband wordt verwezen naar wat daarover is uiteengezet in advies 62.739/3.⁵

6. De problematiek van de overgang van het regime van de rechtspersonenbelasting naar het regime van de vennootschapsbelasting rijst niet enkel in de in de memorie van toelichting vermelde gevallen.

6.1. Zij kan bijvoorbeeld ook rijzen bij de omzetting van een vereniging zonder winstoogmerk (hierna: vzw),⁶ onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, in een aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap met een sociaal oogmerk (hierna: vso).⁷ Ook in het raam van het *tax shelter*-stelsel voor de productie van audiovisueel werk of van podiumwerken kan de problematiek van een overgang naar de vennootschapbelasting zich aandienen.⁸ De in het voorontwerp uitgetekende regels lijken niet berekend op deze vormen van overgang van belastingregime. Vermits ze als generieke regeling zijn bedoeld, zouden ze evenwel al deze vormen van overgang moeten regelen.

6.2. Wanneer de omzetting van een vzw in een vso aanleiding geeft tot de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting, wordt deze overgang naast het bepaalde in artikel 184ter, § 1, eerste lid, van het WIB 92,⁹ ook geregeld bij de circulaire Ci.D.19/292.822 van 19 september 1977.¹⁰ Ook in het raam van de *tax shelter* voor podiumkunsten is door de minister van Financiën voor de regeling van de overgang van een vzw van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting verwezen naar voormelde circulaire.¹¹ Die regeling wijkt af van de in het voorontwerp vooropgestelde generieke regeling. Het verder toepassing maken van die circulaire is geen optie: gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen dient dergelijke aangelegenheid bij wet te worden geregeld.¹²

⁵ Adv.RvS 62.739/3 van 29 januari 2018 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 29 mei 2018, opmerkingen 7 en 9.

⁶ Zie de artikelen 26bis tot 26septies van de wet van 27 juni 1921 'betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen'.

⁷ Zie boek X, hoofdstuk III, van het Wetboek van vennootschappen.

⁸ Artikel 179/1 van het WIB 92, gelezen in samenhang met de artikelen 194ter en 194ter/1 van het WIB 92.

⁹ Naar luid van deze bepaling wordt, onverminderd de toepassing van artikel 214, § 1, van het WIB 92, niet als gestort kapitaal aangemerkt, het netto-actief vermeld in artikel 26sexies van de wet van 27 juni 1921, dat het maatschappelijk kapitaal uitmaakt van een vennootschap met een sociaal oogmerk of dat op een onbeschikbare reserverekening van die vennootschap wordt geboekt. Dat maatschappelijk kapitaal en die reserverekening worden slechts vrijgesteld voor zover is voldaan aan de voorwaarden bedoeld in artikel 190 van het WIB 92.

¹⁰ *Bulletin der directe belastingen*, nr. 556, blz. 2143. Cf. bijvoorbeeld de voorafgaande beslissing 2017.771 van de Dienst voorafgaande beslissingen van 23 januari 2018, punten 19 en 21, te raadplegen op FISCONETplus.

¹¹ *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2205/002, 8.

¹² Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen

Ook daarom zal het voorontwerp moeten worden aangevuld met de bepalingen om de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting te regelen bij de omzetting van een vzw in een vso en bij de *tax shelter* voor de productie van audiovisueel werk of van podiumwerken, die in de plaats moeten komen van de bepalingen daaromtrent in de voormelde circulaire.

7. Het ontworpen artikel 184*quinquies* behelst slechts de overgang van het regime van de rechtspersonenbelasting naar het regime van de vennootschapsbelasting, doch niet de omgekeerde beweging. Het is niet duidelijk waarom de regels die bij die beweging moeten gelden, niet eveneens worden vastgesteld.

Uit artikel 179/1 van het WIB 92 volgt bijvoorbeeld dat de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van vzw's en andere rechtspersonen die erkend zijn in het raam van een *tax shelter*-stelsel, slechts tijdelijk is. Na afloop van die periode blijven ze dus niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Hoewel de rechtspersonenbelasting geen globale winstbelasting is, maar een analytische inkomstenbelasting, zodat slechts enkele specifieke inkomsten belastbaar zijn, kunnen ook bij de overgang van onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting naar onderworpenheid aan de rechtspersonenbelasting bijzondere problemen rijzen. Zo is het bijvoorbeeld niet duidelijk hoe latente meerwaarden opgebouwd tijdens de periode van onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting behandeld dienen te worden wanneer de meerwaarden later worden gerealiseerd tijdens de periode van onderworpenheid aan de rechtspersonenbelasting.

Ook deze vorm van overgang zal derhalve moeten worden geregeld in het voorontwerp.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

8. De inleidende zin van het ontworpen artikel 184*quinquies*, eerste lid, van het WIB 92 vangt aan met de woorden “Onverminderd artikel 17 van de wet van XXX tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven”. De wet van 29 mei 2018 telt echter slechts 5 artikelen, zodat onduidelijk is wat met dat zinsdeel wordt beoogd.

voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen (GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11).

Artikel 3

9. Om nadere verduidelijking gevraagd over artikel 3 van het voorontwerp, deelde de gemachtigde het volgende mee:

“De inwerkingtreding die bepaalt dat de wet van toepassing is vanaf aanslagjaren verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste afsluit vanaf 1 januari 2019, kan aangepast worden tot ‘aanslagjaren verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2019’, om te verzekeren dat het nieuwe artikel 184quinquies WIB 92 niet van toepassing zal zijn op reeds aangevallen belastbare tijdperken. Aangezien belastingplichtigen die onder het regime van de rechtspersonenbelasting vallen hun belastbaar tijdperk met het kalenderjaar moeten laten samenvallen, zal deze aangepaste inwerkingtreding in praktijk niet verschillen van de huidige, maar heeft ze wel het voordeel van de duidelijkheid.”

Met de voorgestelde aanpassing kan worden ingestemd.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis tend à créer un cadre juridique général visant à régler, pour les personnes morales, le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés (article 2 de l'avant-projet – article 184^{quinquies} du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : CIR 92).

L'article 2 de la loi à adopter s'appliquera « à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui se clôture au plus tôt le 1^{er} janvier 2019 » (article 3 de l'avant-projet).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Ce régime générique en projet recourt aux dispositions relatives aux structures de coopération intercommunales à titre de modèle de référence : l'article 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014 fixe en effet les conditions dans lesquelles s'opère le passage d'une intercommunale, d'une structure de coopération ou d'une association de projet à l'impôt des sociétés. Les dispositions en projet sont presque complètement analogues à ce dispositif².

L'exposé des motifs fait également référence à d'autres réglementations, telles celles qui, par le passé, ont été conçues pour organiser le changement du régime d'assujettissement d'organismes spécifiques, à savoir Euronext, la Loterie nationale et bpost³. Il est en outre fait mention des dispositions qui ont été élaborées pour les entreprises portuaires⁴, qui n'ont pas été utilisées comme modèle « [c]ompte tenu des dérogations spécifiques aux infrastructures portuaires, qui nécessitent un traitement plus particulier des subsides et des plus-values de réévaluation ».

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, il y a lieu d'entendre par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² La différence principale est que l'article 184^{quinquies}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92, en projet, vise le « capital libéré au sens de l'article 184, aux conditions stipulées aux alinéas 1^{er} à 3 dudit article », tandis que l'article 26, alinéa 1^{er}, de la loi-programme du 19 décembre 2014 se borne à faire référence aux deux premiers alinéas de l'article 184 du CIR 92. Cette différence est la conséquence d'une adaptation de l'article 184 du CIR 92, qui figure à l'article 23, 1^o, de l'avant-projet de loi 'adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations', qui a été soumis à l'avis de la section de législation (n° de rôle 63.598/3), et qui remplace les deux premiers alinéas de l'article 184 par trois nouveaux alinéas.

³ Voir respectivement l'article 30 de la loi du 12 août 2000 'portant diverses dispositions relatives à l'organisation des marchés financiers et diverses autres dispositions', l'article 347 de la loi-programme du 22 décembre 2003 et l'article 154 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

⁴ Loi du 29 mai 2018 'fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires'.

4. Dès lors que l'avant-projet vise à prévoir une réglementation générale, il a été demandé au délégué pourquoi les régimes spécifiques relatifs aux structures de coopération intercommunales et aux entreprises portuaires sont maintenus et pourquoi les dispositions correspondantes ne sont pas abrogées.

Le délégué a répondu en ces termes :

« De algemene regeling voor overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting opgenomen in dit ontwerp is identiek aan de regeling voorzien in artikel 26 van de programmawet van 19 december 2014, zoals gewijzigd door de programmawet van 10 augustus 2015, voor wat betreft de intercommunales.

Voornoemd artikel 26 zou dus inderdaad voor de toekomst kunnen worden opgeheven, gelet op de nieuwe bepalingen opgenomen in dit voorontwerp.

Wat betreft de regeling voor de overgang naar de vennootschapsbelasting van havenbedrijven werd in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp 'tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven' (Doc. 54-3003/001), alsook in voorliggend wetsontwerp, toegelicht waarom de regeling wat betreft bepaalde aspecten afwijkt van de regeling zoals voorzien voor de intercommunales en zoals voorzien in dit ontwerp. Dit verantwoordt aldus het behoud van deze specifieke regeling.

Tot slot kan worden verwezen naar de artikelen 153-154 van de programmawet van 27 december 2005, BS 30 december 2005 (mbt. BPost), art. 45 van de wet van 19 april 2002 tot rationalisering van de werking en het beheer van de nationale loterij, BS 4 mei 2002 (mbt. de Nationale Loterij) en art. 30-31 van de wet van 12 augustus 2000 (lees: 2002) houdende diverse bepalingen betreffende de organisatie van de financiële markten en diverse andere bepalingen, BS 7 september 2000 (mbt. Euronext Brussel). Deze (partiële) regelingen betreffen overgangen naar de vennootschapsbelasting die in het verleden zijn gebeurd, waardoor het niet opportuun lijkt deze bepalingen op te heffen ».

Il résulte de cette réponse qu'il y a lieu d'insérer dans l'avant-projet une disposition abrogeant l'article 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014. La disposition transitoire figurant à l'article 3 de l'avant-projet sera alors adaptée pour que la disposition abrogée puisse continuer à s'appliquer aussi longtemps que le nouveau régime n'est pas d'application.

Contrairement à ce que considère le délégué, il est également préférable d'abroger formellement les dispositions réglementaires concernant Euronex, la Loterie nationale et bpost.

5. La circonstance que, parallèlement à ce nouveau régime générique à adopter, la réglementation spécifique relative aux entreprises portuaires est maintenue, soulève une nouvelle fois la question de savoir si les règles dérogatoires applicables à ces entreprises pourraient être considérées comme relevant d'un régime d'aide d'État au sens des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Il est renvoyé à cet égard à ce qui est exposé sur ce point dans l'avis 62.739/3 ⁵.

⁵ Avis C.E. 62.739/3 du 29 janvier 2018 sur un avant-projet devenu la loi du 29 mai 2018, observations 7 et 9.

6. La problématique du passage du régime de l'impôt des personnes morales à celui de l'impôt des sociétés ne se présente pas seulement dans les cas mentionnés dans l'exposé des motifs.

6.1. Elle peut par exemple également apparaître à l'occasion de la transformation d'une association sans but lucratif (ci-après : A.S.B.L.)⁶, assujettie à l'impôt des personnes morales, en une société à finalité sociale (ci-après : S.F.S.)⁷, assujettie à l'impôt des sociétés. La problématique d'un passage à l'impôt des sociétés peut également se poser dans le cadre du régime de *tax shelter* pour la production d'œuvres audiovisuelles ou scéniques⁸. Les règles édictées dans l'avant-projet ne semblent pas conçues pour ces formes de modification du régime fiscal. Dès lors qu'elles sont conçues comme un régime générique, il faudrait cependant qu'elles règlent toutes ces formes de modification.

6.2. Lorsque la transformation d'une A.S.B.L. en S.F.S. donne lieu au passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, ce changement est non seulement réglé par la disposition énoncée à l'article 184ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92⁹, mais également par la circulaire Ci.D.19/292.822 du 19 septembre 1977¹⁰. Dans le cadre du *tax shelter* pour les œuvres scéniques également, le Ministre des Finances se reporte aussi à la circulaire précitée pour le régime applicable au passage d'une A.S.B.L. de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés¹¹. Ce régime déroge au régime générique mentionné dans l'avant-projet. Il est exclu d'encore appliquer cette circulaire : eu égard au principe de légalité en matière fiscale, une telle matière doit être régie par la loi¹².

⁶ Voir les articles 26bis à 26septies de la loi du 27 juin 1921 'sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes'.

⁷ Voir le livre X, chapitre III, du Code des sociétés.

⁸ Article 179/1 du CIR 92, combiné aux articles 194ter et 194ter/1 du CIR 92.

⁹ Selon cette disposition, sans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er}, n'est pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé à l'article 26sexies de la loi du 27 juin 1921, qui compose le capital social d'une société à finalité sociale ou qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital social et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 du CIR 92.

¹⁰ Bull. n° 556, p. 2089 Voir par exemple la décision anticipée n° 2017.771 du Service des décisions anticipées du 23 janvier 2018, points 19 et 21, à consulter sur FISCONETplus.

¹¹ Doc. parl., Chambre, 2016-17, n° 54-2205/002, 8.

¹² Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition ou le tarif et les exemptions ou réductions éventuelles. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt (C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11).

Pour ce motif également, il faudra compléter l'avant-projet par les dispositions permettant de régler le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés en cas de transformation d'une A.S.B.L. en S.F.S. et en cas de *tax shelter* pour la production d'œuvres audiovisuelles ou scéniques, dispositions qui devront se substituer aux dispositions concernées de la circulaire précitée.

7. L'article 184^{quinquies} en projet n'envisage que le passage du régime de l'impôt des personnes morales au régime de l'impôt des sociétés, mais ignore le mouvement inverse. On n'aperçoit pas pourquoi les règles applicables à cette situation ne sont pas également fixées.

Il découle par exemple de l'article 179/1 du CIR 92 que l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'A.S.B.L. et d'autres personnes morales agréées dans le cadre du régime du *tax shelter*, n'est que temporaire. Au terme de cette période, elles ne restent donc pas assujetties à l'impôt des sociétés. Bien que l'impôt des personnes morales ne soit pas un impôt global sur le bénéfice, mais un impôt analytique sur les revenus, de sorte que seuls certains revenus spécifiques sont imposables, des problèmes particuliers peuvent également se présenter lors du passage de l'assujettissement à l'impôt des sociétés à l'assujettissement à l'impôt des personnes morales. C'est ainsi que l'on n'aperçoit par exemple pas comment il convient de traiter des plus-values latentes constituées pendant la période d'assujettissement à l'impôt des sociétés lorsque les plus-values sont par la suite réalisées au cours de la période d'assujettissement à l'impôt des personnes morales.

L'avant-projet devra par conséquent également régler cette forme de changement de régime.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

8. La phrase introductive de l'article 184^{quinquies}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 commence par les mots « Sans préjudice de l'application de l'article 17 de la loi du XXX fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires ». La loi du 29 mai 218 ne comportant que 5 articles, on n'aperçoit cependant pas ce que vise ce membre de phrase.

Article 3

9. Invité à apporter des précisions au sujet de l'article 3 de l'avant-projet, le délégué a communiqué ce qui suit :

« De inwerkingtreding die bepaalt dat de wet van toepassing is vanaf aanslagjaren verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste afsluit vanaf 1 januari 2019, kan aangepast worden tot 'aanslagjaren verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2019', om te verzekeren dat het nieuwe artikel 184^{quinquies} WIB 92 niet van toepassing zal zijn op reeds aangevangen belastbare tijdperken. Aangezien belastingplichtigen die onder het regime van de rechtspersonenbelasting vallen

hun belastbaar tijdperk met het kalenderjaar moeten laten samenvallen, zal deze aangepaste inwerkingtreding in praktijk niet verschillen van de huidige, maar heeft ze wel het voordeel van de duidelijkheid ».

On peut marquer son accord sur l'adaptation proposée.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT