



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.808/1/V
van 15 september 2020

avis 67.808/1/V
du 15 septembre 2020

over

sur

amendementen bij het
wetsvoorstel 'houdende de
invoering van een
wederopbouwreserve voor
vennootschappen' (*Parl.St.*
Kamer 2019-20,
nr. 55-1412/005)

des amendements sur la
proposition de loi 'portant
l'introduction d'une réserve de
reconstitution pour les
sociétés' (*Doc. parl.*, Chambre,
2019-2020, n° 55-1412/005)

Op 17 juli 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 4 september 2020,^(*) een advies te verstrekken over amendementen bij het wetsvoorstel 'houdende de invoering van een wederopbouwreserve voor vennootschappen' (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1412/005).

De amendementen zijn door de eerste vakantiekamer onderzocht op 3 september 2020. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad, voorzitter, Wouter PAS en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Cedric JENART, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 15 september 2020.

*

Le 17 juillet 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants, à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 4 septembre 2020,^(**) sur des amendements sur la proposition de loi 'portant l'introduction d'une réserve de reconstitution pour les sociétés' (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-1412/005).

Les amendements ont été examinés par la première chambre des vacations le 3 septembre 2020. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État, président, Wouter PAS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Cedric JENART, auditeur adjoint.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 15 septembre 2020.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**)^o Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

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 rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN DE AMENDEMENTEN

2. De om advies voorgelegde amendementen strekken ertoe het wetsvoorstel ‘houdende de invoering van een wederopbouwreserve voor vennootschappen’, zoals aangenomen in de bevoegde commissie, op een aantal punten te wijzigen.

Amendement nr. 2 beoogt de wederopbouwreserve te beperken tot ‘kleine vennootschappen’.

Amendement nr. 3 bepaalt dat de wederopbouwreserve beschouwd wordt als belastbaar inkomen vanaf het vierde belastbaar tijdperk dat volgt op het belastbaar tijdperk waarin die reserve is vrijgesteld.

Amendement nr. 4 sluit uit dat bepaalde aftrekken mogen worden verricht op het bedrag van de wederopbouwreserve.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Amendement nr. 2

3.1. Het voorgestelde artikel 194^{quater}/1, § 2, 6°, WIB 92 (artikel 3 van het wetsvoorstel -amendement nr. 2) beoogt de regeling betreffende de wederopbouwreserve voor vennootschappen te beperken tot vennootschappen die krachtens artikel 1:24, §§ 1 tot 6, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV) als ‘kleine vennootschappen’ kunnen worden aangemerkt. Overeenkomstig laatstgenoemde bepaling worden onder kleine vennootschappen verstaan, “vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden: (1) jaargemiddelde van het aantal werknemers: 50; (2) jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 9.000.000 euro; (3) balanstotaal: 4.500.000 euro”.

3.2. Het ingediende amendement heeft tot gevolg dat het toepassingsgebied van de voorgestelde regeling fundamenteel wordt gewijzigd. Overeenkomstig het in de commissie aangenomen voorstel, is die regeling van toepassing op *alle* vennootschappen, met uitzondering van enkele specifieke categorieën van vennootschappen (voorgesteld artikel 194^{quater}/1, § 2, 1° tot 5°, WIB 92). Het amendement heeft tot gevolg dat het toepassingsgebied zijn algemeen karakter verliest, aangezien de regeling enkel nog van toepassing zal zijn op één categorie van

¹ Aangezien het om amendementen bij een wetsvoorstel gaat, wordt onder ‘rechtsgrond’ de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

vennootschappen, met name de zogenaamde ‘kleine vennootschappen’. Het amendement lijkt dan ook onbestaanbaar met de initiële doelstelling van het wetsvoorstel.

3.3. Voor de voorgestelde beperking van het toepassingsgebied tot de ‘kleine vennootschappen’ dient een redelijke verantwoording voorhanden te zijn in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

Om in overeenstemming te zijn met het gelijkheidsbeginsel dient dit verschil in behandeling te berusten op een objectief criterium en redelijk verantwoord te zijn. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.²

De beperking tot de ‘kleine vennootschappen’ wordt door de indiener van het amendement verantwoord door erop te wijzen dat “de steun vooral naar de zelfstandigen en de kmo’s (moet) uitgaan, aangezien wellicht zij die steun het best kunnen gebruiken om hun liquiditeit en solvabiliteit op te krikken” en dat “de steunmaatregelen vooral het belangrijkste economisch weefsel van ons land ten goede (moeten) komen”.

Die verantwoording voldoet niet. Vooreerst wordt op geen enkele wijze verantwoord waarom andere dan de kleine vennootschappen, waarvan moet worden aangenomen dat ze zich in het licht van de doelstelling van de voorgestelde regeling – namelijk de solvabiliteitspositie van ondernemingen na de COVID-19 pandemie te herstellen –³ in dezelfde situatie bevinden, worden uitgesloten. De gegeven verantwoording spoort bovendien niet met de draagwijdte van het amendement. Zo wordt erin verwezen naar de wenselijkheid dat de steun uitgaat naar “de zelfstandigen en de kleine en middelgrote ondernemingen”⁴, terwijl het amendement er geenszins toe strekt voor middelgrote ondernemingen en voor zelfstandigen in steun te voorzien.

Opdat het amendement doorgang zou kunnen vinden, zal er bijgevolg voor de beperking tot ‘kleine vennootschappen’ een pertinente en afdoende verantwoording in het licht van het gelijkheidsbeginsel verstrekt moeten kunnen worden tijdens de verdere parlementaire behandeling.

² Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

³ *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1421/001, 3 en nr. 55-1421/003, 3.

⁴ Het WIB 92 bevat voor het begrip ‘middelgrote onderneming’ een bijzondere omschrijving, nl. art.2, § 1, 4^o/1 WIB 92, waarmee in het amendement geen rekening is gehouden.

Amendement nr. 3

4. Bij dit amendement zijn geen opmerkingen te maken.

Amendement nr. 4

5. Amendement nr. 4 beoogt het voorgestelde artikel 194^{quater}/1 WIB 92 aan te vullen met een § 8, luidende: “Geen van de in de artikelen 199 tot 206, 536 en 543 bedoelde aftrekken mag worden verricht op het bedrag van de wederopbouwreserve dat met toepassing van de §§ 5 en 7 in de belastbare grondslag is opgenomen.”

6. Ter wille van de coherentie van de regelgeving, verdient het aanbeveling om de ontworpen bepaling op te nemen in artikel 207 WIB 92, na het huidige zevende lid.

7. In de mate de wederopbouwreserve gefinancierd zou kunnen worden door middel van dividenden van een dochteronderneming,⁵ zou de combinatie van de amendementen nrs. 3 en 4 kunnen leiden tot de uitsluiting van de aftrek voor definitief belaste inkomsten (DBI) voor de wederopbouwreserve als inkomsten, waarbij die dividenden tweemaal belast zouden worden. Voor de twijfelachtige verenigbaarheid van zulk een regelgeving met de moeder-dochterrichtlijn⁶ kan verwezen worden naar de uitgebreide rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie⁷ en de adviespraktijk van de afdeling Wetgeving van de Raad van State⁸.

*

⁵ Het voorgestelde artikel 194^{quater}/1, § 5, 2°, WIB 92 stelt enkel dat de bedragen die aangelegd werden als wederopbouwreserve, geheel of gedeeltelijk worden aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk indien de vennootschap zelf in dat belastbare tijdperk dividenden toekent of uitkeert als bedoeld in artikel 18, met inbegrip van de uitkering van liquidatiereserves als bedoeld in de artikelen 184^{quater} en 541, ten belope van het bedrag van het dividend.

⁶ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 ‘betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’.

⁷ HvJ 12 februari 2009, C-138/07, *Belgische Staat t. Cobelfret NV*, punt 33-36; HvJ 4 juni 2009, C-499/07, *KBC Bank NV en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV t. Belgische Staat*, punt 38; HvJ 19 december 2019, C389/18, *Brussels Securities SA t. Belgische Staat*, punt 54.

⁸ Adv. RvS nr. 62.368/1/2/3/4 van 1 december 2017 over een voorontwerp van wet ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’, p. 27-34; Adv. RvS nr. 66.599/3 van 23 oktober 2019 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 9 december 2019 ‘tot aanpassing van de bepalingen van het KB/WIB92 betreffende de vaststelling van het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting’, opm. 8.

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 DES AMENDEMENTS

2. Les amendements soumis pour avis ont pour objet de modifier sur un certain nombre de points la proposition de loi 'portant l'introduction d'une réserve de reconstitution pour les sociétés', telle qu'elle a été adoptée par la commission compétente.

L'amendement n° 2 vise à limiter la réserve de reconstitution aux 'petites sociétés'.

L'amendement n° 3 dispose que la réserve de reconstitution est considérée comme un revenu imposable de la quatrième période imposable qui suit celle au cours de laquelle elle a été exonérée.

L'amendement n° 4 exclut la possibilité d'opérer certaines déductions sur le montant de la réserve de reconstitution.

EXAMEN DU TEXTE

Amendement n° 2

3.1. L'article 194^{quater}/1, § 2, 6°, CIR 92, proposé (article 3 de la proposition de loi – amendement n° 2) vise à limiter la réglementation relative à la réserve de reconstitution pour les sociétés aux sociétés qui, sur la base de l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) peuvent être considérées comme 'petites sociétés'. Conformément à cette dernière disposition, on entend par petites sociétés « les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants : (1) nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50; (2) chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9 000 000 euros; (3) total du bilan : 4 500 000 euros ».

3.2. L'amendement déposé a pour effet de modifier fondamentalement le champ d'application du dispositif proposé. Conformément à la proposition adoptée par la commission, ce régime s'applique à *toutes* les sociétés, à l'exception de quelques catégories spécifiques de sociétés (article 194^{quater}/1, § 2, 1° à 5°, CIR 92, proposé). Il en résulte que le champ d'application perd son caractère général, dès lors que la réglementation ne s'appliquera plus qu'à une catégorie de sociétés, à savoir aux 'petites sociétés'. L'amendement semble dès lors incompatible avec l'objectif initial de la proposition de loi.

¹ S'agissant d'amendements à une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

3.3. La limitation proposée du champ d'application aux 'petites sociétés' doit être raisonnablement justifiée à la lumière du principe d'égalité.

Afin d'être conforme au principe d'égalité, cette différence de traitement doit reposer sur un critère objectif et être raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ².

L'auteur de l'amendement justifie la limitation aux 'petites sociétés' en observant que « le focus d'aide doit être mis sur les indépendants et les PME qui ceux (lire : sont) sans doute ceux qui ont le plus besoin de liquidité et de solvabilité » et que « les moyens d'aides (doivent être concentrés) sur le principal tissu économique en Belgique ».

Cette justification ne suffit pas. Tout d'abord, il n'est nullement justifié pourquoi sont exclues des sociétés autres que les petites sociétés, dont il faut considérer qu'elles se trouvent dans la même situation au regard de l'objectif du régime proposé – à savoir rétablir la position de solvabilité des entreprises après la pandémie de COVID-19 ³. En outre, la justification donnée ne se concilie pas avec la portée de l'amendement. Ainsi, il y est renvoyé à l'opportunité que le focus d'aide soit mis sur « les indépendants et les PME » ⁴, alors que l'amendement n'entend aucunement prévoir une aide pour les moyennes entreprises et pour les indépendants.

Par conséquent, pour que l'amendement puisse se concrétiser, il faudra fournir, en ce qui concerne la limitation aux 'petites sociétés', une justification pertinente et adéquate au regard du principe d'égalité lors de la poursuite des travaux préparatoires.

Amendement n° 3

4. Cet amendement n'appelle aucune observation.

² Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

³ *Doc. parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1421/001, p. 3 et n° 55-1421/003, p. 3.

⁴ Le CIR 92 contient une définition particulière de la notion de 'moyenne entreprise', à savoir à l'art. 2, § 1^{er}, 4^o/1, CIR 92, qui n'est pas prise en considération dans l'amendement.

Amendement n° 4

5. L'amendement n° 4 vise à compléter l'article 194*quater*/1, CIR 92, proposé, par un § 8 rédigé comme suit : « Aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206, 536 et 543 ne peut être opérée sur le montant de la réserve de reconstitution qui est repris dans la base imposable en application des paragraphes 5 et 7 ».

6. Par souci de cohérence de la réglementation, il est recommandé d'insérer la disposition en projet à l'article 207, CIR 92, après l'alinéa 7 actuel.

7. Dans la mesure où la réserve de reconstitution pourrait être financée au moyen de dividendes d'une filiale⁵, la combinaison des amendements n°s 3 et 4 pourrait aboutir à l'exclusion de la déduction pour revenus définitivement taxés (RDT) en ce qui concerne la réserve de reconstitution en tant que revenus, ces dividendes étant alors taxés deux fois. Pour ce qui est de la compatibilité douteuse d'une telle réglementation avec la directive mère-filiale⁶, il peut être renvoyé à la jurisprudence abondante de la Cour de justice de l'Union européenne⁷ et à la jurisprudence de la section de législation du Conseil d'État⁸.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH

⁵ L'article 194*quater*/1, § 5, 2°, CIR 92, proposé, énonce uniquement que les montants affectés à la réserve de reconstitution sont partiellement ou entièrement considérés comme des bénéfices de la période imposable lorsque la société elle-même durant cette période imposable distribue ou attribue des dividendes visés à l'article 18, en ce compris les distributions de réserves de liquidation visées aux articles 184*quater* et 541, dans la mesure du montant du dividende.

⁶ Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 'concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents'.

⁷ C.J.U.E., 12 février 2009, C-138/07, *État belge c. Cobelfret NV*, points 33-36 ; C.J.U.E., 4 juin 2009, C-499/07, *KBC Bank NV en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV c. État belge*, point 38 ; C.J.U.E., 19 décembre 2019, C-389/18, *Brussels Securities SA c. État belge*, point 54.

⁸ Avis C.E. n° 62.368/1/2/3/4 du 1^{er} décembre 2017 sur un avant-projet de loi 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale', pp. 27-34 ; Avis C.E. n° 66.599/3 du 23 octobre 2019 sur un projet devenu l'arrêté royal du 9 décembre 2019 'adaptant les dispositions de l'AR/CIR 92 relatives à la détermination du revenu imposable en matière d'impôt des sociétés', observation 8.