

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2012-2013

3 JUIN 2013

Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne l'impôt des personnes morales sur les revenus de capitaux et biens mobiliers des pouvoirs locaux

(Déposée par M. Guido De Padt)

DÉVELOPPEMENTS

De nombreux pouvoirs locaux sont confrontés depuis quelque temps à des contrôles fiscaux au cours desquels ils se voient (subitement) imposés sur les revenus découlant du paiement de droits d'emplacement par les marchands ambulants et les forains, de la location de CD dans une bibliothèque, de la mise de terrasses à la disposition de cafés et de restaurants, de la mise à disposition du domaine public à l'occasion, par exemple, de travaux d'aménagement d'une maison, de la location de certains bâtiments, etc.

Ces impôts sont perçus en application de l'article 221, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, qui s'énonce comme suit :

«Les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales sont imposables uniquement à raison :

[1^o ...].

2^o des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers, y compris les premières tranches de revenus visées à l'article 21, 5^o, 6^o et 10^o, ainsi que des revenus divers visés à l'article 90, 5^o à 7^o et 11^o.»

L'article 220, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose que les communes sont assujetties à l'impôt des personnes morales.

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 2012-2013

3 JUNI 2013

Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met betrekking tot de rechtspersonenbelasting van lokale besturen op inkomsten uit roerende goederen en kapitalen

(Ingediend door de heer Guido De Padt)

TOELICHTING

Vele lokale besturen worden sinds enige tijd geconfronteerd met fiscale controles waarbij zij (plots) worden belast op inkomsten uit standgelden van markt- en foorkramers, uit het verhuren van CD's in een bibliotheek, uit het ter beschikking stellen van terrassen ten behoeve van cafés en restaurants, uit het ter beschikking stellen van openbaar domein naar aanleiding van bijvoorbeeld verbouwingswerken aan een woning, uit het verhuren van sommige gebouwen, enz.

Deze aanslagen gebeuren in toepassing van artikel 221, 2^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dat luidt als volgt :

«De aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen zijn uitsluitend belastbaar ter zake van :

[1^o ...].

2^o inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, met inbegrip van de in artikel 21, 5^o, 6^o en 10^o, vermelde eerste inkomstenschijven, evenals in artikel 90, 5^o tot 7^o en 11^o, vermelde diverse inkomsten.»

Het artikel 220, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt dat de gemeenten onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting.

La problématique visée par la présente proposition de loi trouve son essence et son fondement dans une note du fisc, qui énonce ce qui suit :

« L'article 221, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 énonce le principe selon lequel les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales sont imposables à raison des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers.

Sont considérés comme des revenus de capitaux et biens mobiliers en vertu de l'article 17, § 1^{er}, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 :

« les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers. »

Le terme « concession » vise toute convention qui, sans entraîner le transfert de propriété, accorde, à titre onéreux, le droit d'exploiter ou de faire usage d'un droit » (Cour d'appel de Gand, 30 mars 1965, *Bulletin des contributions*, n° 427, p. 225).

L'expression « biens mobiliers », qui n'a pas été autrement définie dans le Code des impôts sur les revenus 1992, couvre les meubles corporels et incorporels, c'est-à-dire les droits mobiliers comme les biens qui sont meubles par leur nature (article 17/2 du Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992).

L'administration estime que les droits transférés relatifs à un monopole temporaire d'une exploitation doivent être considérés comme des droits mobiliers incorporels.

L'arrêt du 20 février 2008 de la cour d'appel de Liège stipule en particulier qu'il importe peu que la concession de services concerne en partie un service d'intérêt public ou contienne des obligations de nature publique, du moment que la concession permet d'exercer des activités lucratives commerciales et techniques.

Aucun « principe d'attraction » ne régit les contrats de services conclus par des administrations publiques; il ne serait pas justifié de présumer que le droit d'exercer une activité, qui est, par définition, incorporel et mobilier, revêtirait un caractère immobilier du seul fait que l'activité visée serait exercée dans un bien immobilier appartenant au domaine public.

Concrètement, les revenus des communes entrant en ligne de compte sont les suivants :

- location de biens mobiliers;
- baux à loyer/conventions de concession;

De essentie en de grondslag van de in dit wetsvoorstel behandelde problematiek is terug te vinden in onderstaande nota van de fiscus :

« Artikel 221, 2^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt dat aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen belastbaar zijn ter zake van inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen.

Krachtens artikel 17, § 1, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 worden als inkomsten uit roerende goederen en kapitalen beschouwd :

« inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen. »

Onder de term concessie wordt verstaan elke overeenkomst die, zonder eigendomsoverdracht mede te brengen, onder bezwarende titel het recht verleent een goed of een recht uit te baten of er gebruik van te maken (Hof van beroep van Gent, 30 maart 1965, *Bulletin der belastingen*, nr. 427, blz. 225).

De uitdrukking « roerende goederen », die in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet nader bepaald is, dekt zowel lichamelijke als onlichamelijke goederen, dit wil zeggen roerende rechten zomede goederen die uit hun aard roerend zijn » (artikel 17/2 van het Commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

De administratie is van mening dat rechten die worden overgedragen met betrekking tot een tijdelijk monopolie van een exploitatie als onlichamelijke roerende rechten moeten worden beschouwd.

Het arrest van 20 februari 2008 van het hof van beroep van Luik bepaalt inzonderheid dat het weinig belang heeft of de dienstenconcessie gedeeltelijk betrekking heeft op een dienstverlening van algemeen belang of verplichtingen van publieke aard omvat, zodra de concessie toelaat om winstgevende commerciële en technische activiteiten uit te oefenen.

Geen enkel « attractiebeginsel » regelt de overeenkomsten van diensten die door openbare besturen worden gesloten; het zou ongegrond zijn om aan te nemen dat het recht om een activiteit uit te oefenen, dat per definitie onlichamelijk en roerend is, een onroerend karakter zou verkrijgen enkel en alleen wegens het feit dat de bedoelde activiteit wordt uitgeoefend in een onroerend goed dat toebehoort aan het openbaar domein.

Concreet komen volgende inkomsten van de gemeenten in aanmerking :

- verhuur van roerende goederen;
- huurovereenkomsten-concessieovereenkomsten;

— droits d'emplacement (marchés/véhicules forains);

— contrats avec des opérateurs de téléphonie mobile.

Les revenus de la location de biens mobiliers comprennent, notamment, les revenus issus de la location ou de l'affermage de chaises, fauteuils, etc., autrement dit de la location de tous biens mobiliers (Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992, article 17/3, 2^o).

Par revenu net de la location, etc., de biens mobiliers, on entend le montant brut diminué des frais exposés en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus; à défaut d'éléments probants, ces frais sont évalués forfaitairement suivant des pourcentages fixés par le Roi (article 22, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992), en l'espèce 15% (article 3 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992).

En ce qui concerne les droits d'emplacement (marchés/ véhicules forains) :

La commune accorde le droit d'exercer une activité professionnelle en un lieu mis à disposition par la commune.

Ces revenus doivent être qualifiés de revenus mobiliers.

Dans son arrêt du 5 mai 2010, la cour d'appel d'Anvers a estimé que la rétribution de l'octroi d'un droit de vente est une rétribution payée pour obtenir le droit de faire quelque chose, c'est-à-dire une rétribution liée à un bien mobilier.

Ces revenus ne peuvent être qualifiés de revenus immobiliers.

Il est renvoyé à un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 28 septembre 2001 (FJF 2002/105).

Il y est précisé que «les biens faisant partie du domaine public ne peuvent pas être donnés en location», qu'ils ne peuvent par conséquent pas générer de revenus immobiliers et qu'il ne peut dès lors pas non plus être question de sous-location.

Conclusion : les revenus relatifs aux droits d'emplacement sur les marchés relèvent du champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992. » (traduction)

À l'égard des communes, l'application de ces dispositions pose néanmoins problème.

Tout d'abord, la plupart des communes perçoivent des revenus de la location ou de l'utilisation de biens mobiliers, comme par exemple la location de tables,

— standgelden (marktgelden/kermiswagens);

— overeenkomsten met GSM operatoren.

Onder inkomsten van verhuring van roerende goederen zijn onder meer begrepen de inkomsten van verhuring of verpachting van stoelen, zetels, enz., mat andere woorden, de verhuring alle roerende goederen (Commentaar op het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992, artikel 17/3, 2^o).

Onder netto-inkomen van verhuring, enz., van roerende goederen wordt verstaan het bruto-inkomen verminderd met de kosten die zijn gedragen om die inkomsten te verwerven of te behouden; bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden die kosten forfaitair geraamd volgens percentages die de Koning bepaalt (artikel 22, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), *in casu* 15% (artikel 3 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

Met betrekking tot de standgelden (marktgelden/ kermiswagens) :

De gemeente verleent het recht om een beroeps-werkzaamheid uit te oefenen op een locatie ter beschikking gesteld door de gemeente.

Deze inkomsten zijn te kwalificeren als roerende inkomsten.

Het hof van beroep in Antwerpen heeft in zijn arrest van 5 mei 2010 geoordeeld dat « de vergoeding voor het verkrijgen van het verkooprecht een vergoeding is voor het verkrijgen van een recht om iets te doen, dus een vergoeding voor een roerend goed ».

Deze inkomsten zijn niet te kwalificeren als onroerende inkomsten.

Er wordt verwezen naar een arrest van het hof van beroep in Brussel van 28 september 2001 (FJF 2002/ 105).

Hierin staat dat « de goederen die deel uitmaken van het openbare domein niet kunnen worden verhuurd », derhalve geen onroerende inkomsten kunnen opleveren en dat er bijgevolg ook geen sprake kan zijn van onderverhuring.

Besluit : de inkomsten met betrekking tot de marktgelden vallen onder het toepassingsgebied van artikel 17, § 1, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. »

Voor de gemeenten geeft de toepassing van deze bepalingen evenwel aanleiding tot problemen.

Eerst en vooral is het zo dat de meeste gemeenten inkomsten ontvangen uit de verhuur of het gebruik van roerende goederen, zoals bijvoorbeeld de verhuur

de chaises, de chapiteaux, de matériel sportif, de matériel de voirie, etc. De nombreuses communes disposent même d'un service de prêt distinct pour le matériel communal. Tous les biens mobiliers qui sont la propriété des communes et qui sont loués pour un montant déterminé produisent des revenus mobiliers qui doivent être soumis au précompte mobilier. Selon l'administration fiscale, ce sont en principe les locataires de matériel qui doivent prélever le précompte mobilier à la source et verser celui-ci au bureau de perception. Si cela n'est pas fait, l'administration aura souvent tendance à s'adresser aux communes en tant que bénéficiaires des revenus. La même situation se produit lorsque des communes accordent des concessions, par exemple pour l'exploitation de complexes sportifs et de centres communaux, le précompte mobilier devant être prélevé et versé par le concessionnaire. Il est injuste que l'administration fiscale s'adresse aux communes s'il s'avère que les véritables débiteurs du précompte mobilier ont failli à leur obligation de retenir ce précompte mobilier à la source et de verser celui-ci au bureau de perception.

Par ailleurs, il nous semble tout aussi inéquitable que le fait, pour des communes, de donner des bâtiments en concession ou d'organiser des marchés, par exemple, puisse générer des revenus mobiliers imposables dès lors que de telles activités relèvent de leurs compétences et obligations en tant qu'autorités. En effet, le fait pour des communes de répondre à certains besoins de leurs habitants s'inscrit dans le cadre de la fourniture d'un service au public et ne peut nullement être considéré comme l'acquisition de droits mobiliers donnant lieu à des revenus mobiliers imposables. Les activités des communes telles que le fait de donner des bâtiments en concession, l'organisation de marchés, de kermesses, etc., s'inscrivent dans le cadre de leur mission en tant qu'autorités et ne peuvent donc pas générer des revenus mobiliers ou des revenus divers imposables. Il nous paraît en effet curieux que les pouvoirs locaux doivent payer un précompte mobilier sur des revenus qui entrent dans le financement de services d'intérêt général (y compris au niveau fédéral) au profit des citoyens. Non seulement l'État écrème les revenus des villes et communes afin d'améliorer sa propre situation financière, mais il est, de surcroît, un partenaire public ingrat.

Ce constat est d'autant plus navrant que les tâches et les charges que l'autorité fédérale elle-même impose aux communes ne sont pas ou guère rétribuées.

Nous pensons ainsi à la délivrance des permis de conduire (la rétribution fédérale pour la délivrance des permis de conduire a récemment été supprimée; dans le but de couvrir leurs propres frais, les communes peuvent réclamer un supplément au citoyen; le but serait-il aussi de percevoir un précompte mobilier sur

van tafels, stoelen, tenten, sportmateriaal, wegenmateriaal en dergelijke meer. Vele gemeenten beschikken zelfs over een aparte uitleendienst voor het gemeentelijk materiaal. Alle roerende goederen die eigendom zijn van de gemeenten en die tegen een bepaald bedrag worden verhuurd, leveren roerende inkomsten op waarop roerende voorheffing betaald moet worden. Volgens de fiscale administratie zijn het in principe de huurders van de materialen die de roerende voorheffing aan de bron moeten inhouden en voldoen op het ontvangkantoor. Indien dit echter niet is gebeurd, zal de administratie vaak geneigd zijn om de gemeenten aan te spreken als verkrijger van de inkomsten. Dezelfde situatie doet zich voor wanneer gemeenten concessies toestaan voor bijvoorbeeld de uitbating van sporthallen en gemeentelijke centra, waarbij de roerende voorheffing ingehouden en gestort moet worden door de concessiehouder. Het is niet billijk dat de fiscale administratie zich richt tot de gemeenten wanneer blijkt dat de werkelijke schuldenaars van de roerende voorheffing verzaakt hebben aan hun verplichting om deze roerende voorheffing in te houden aan de bron en te voldoen op het ontvangkantoor.

Verder lijkt het ons al even onbillijk dat wanneer gemeenten bijvoorbeeld gebouwen in concessie geven of markten organiseren, dit aanleiding kan geven tot belastbare roerende inkomsten, omdat dergelijke activiteiten gekaderd moeten worden binnen hun bevoegdheden en verplichtingen als overheid. Het feit dat gemeenten gevuld geven aan bepaalde noden van hun inwoners situeert zich immers binnen de publieke dienstverlening en kan geenszins aanzien worden als het verschaffen van roerende rechten met belastbare roerende inkomsten voor gevuld. Activiteiten van gemeenten zoals het in concessie geven van gebouwen, het organiseren van markten, het laten plaatsvinden van kermessen en dergelijke meer, kaderen binnen hun opdracht als overheid en mogen bijgevolg geen aanleiding kunnen geven tot belastbare roerende of diverse inkomsten. Het lijkt ons inderdaad merkwaardig dat de lokale overheden roerende voorheffing moeten betalen op inkomsten die mee moeten dienen om ervoor te zorgen dat diensten van algemeen (inclusief federaal) belang worden aangeboden aan de burgers. De Staat roomt aldus niet alleen inkomsten af van steden en gemeenten om zijn eigen financiële situatie te verbeteren, maar stelt zich ook op als een ondankbare overheidspartner.

Deze vaststelling knelt des te meer wanneer men vaststelt dat de taken en de lasten die de federale overheid zelf oplegt aan de gemeenten, nauwelijks of niet vergoed worden.

Zo denken we aan de aflevering van rijbewijzen (de federale vergoeding om de rijbewijzen uit te reiken werd recent afgeschaft — de gemeenten mogen een toeslag aanrekenen aan de burger om hun eigen kosten te dekken — ligt het in de bedoeling om ook op die vergoeding een roerende voorheffing te innen ?),

ces montants ?), à la délivrance des cartes d'identité et des passeports (qui deviendraient impayables si les communes répercutaient intégralement leurs frais de personnel), aux frais de personnel et de fonctionnement des services des étrangers, à la tenue de toutes sortes de registres, y compris des casiers judiciaires, au traitement et au financement des dossiers relatifs au revenu d'intégration, etc.

Le respect mutuel qui devrait régir les relations entre les différents niveaux de pouvoir dans notre pays s'oppose à ce que ceux-ci imposent mutuellement leurs revenus respectifs (pour une ville comme Grammont, cela représente un montant de 100 000 euros environ sur cinq ans et pour l'ensemble de la Belgique, le montant pourrait s'élever à quelque 7 millions d'euros). Si ce principe n'était pas respecté, la pression fiscale exercée par une autorité (supérieure) aurait pour effet de saper l'assise sociale et sociétale d'une autre autorité.

*
* *

PROPOSITION DE LOI

Article 1^{er}

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Art. 2

L'article 221, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par la loi du 22 décembre 1998 et modifié en dernier lieu par la loi du 14 décembre 2004, est complété par la phrase suivante :

« Cette disposition n'est pas applicable aux villes et communes et ce, à partir de l'exercice d'imposition 2009. »

3 mai 2013.

aan de uitreiking van de identiteitskaarten en paspoorten (die onbetaalbaar zouden worden mochten de gemeenten de personeelskosten volledig doorrekenen), de bestaffing van en werkingskosten voor de vreemdelingendiensten, het bijhouden van allerlei registers, inclusief de strafregisters, de behandeling en financiering van leefloondossiers, enz.

Het onderling respect dat van toepassing zou moeten zijn op de verschillende overheidsniveaus in ons land, strijd met het beladen (voor een stad als Geraardsbergen komt dit neer op ongeveer 100 000 euro over vijf jaar — voor heel België mag men wellicht rekenen op ongeveer 7 miljoen euro per jaar) van elkaars inkomsten. Anders oordelen zou er toe leiden dat het sociaal en maatschappelijk leven van de ene overheid moet worden afgebouwd tengevolge van de belastingdruk van een andere (hogere) overheid.

Guido DE PADT.

*
* *

WETSVOORSTEL

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet

Art. 2

Artikel 221, 2^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen bij de wet van 22 december 1998 en laatst gewijzigd bij de wet van 14 december 2004, wordt aangevuld met de volgende zin :

« Deze bepaling is, met ingang van het aanslagjaar 2009, niet van toepassing op steden en gemeenten. »

3 mei 2013.

Guido DE PADT.