

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2004-2005

9 MAI 2005

Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de prévenir la fraude liée aux sociétés de liquidités

(Déposée par M. Jan Steverlynck)

DÉVELOPPEMENTS

Les sociétés de liquidités font surtout problème au niveau du recouvrement.

En pratique, les choses se passent généralement de la manière suivante. Une société A vend ses actifs à une société B et ne dispose plus ensuite que de liquidités. L'actionnaire de la société A vend ses actions et en perçoit le prix.

Ce procédé ne lèse pas le fisc.

Toutefois, la situation se présente différemment si la société A a vendu ses actifs avec une plus-value, provisoirement exonérée en vertu de l'article 47 CIR 1992. Dans ce cas, la société B peut amortir intégralement les actifs, y compris la plus-value. La société A doit alors soit effectuer un investissement remplissant les conditions prévues à l'article 47 du Code des impôts sur les revenus 1992, soit payer l'impôt sur la plus-value.

Si la société A paie l'impôt, le fisc n'est naturellement pas lésé. Par contre, si le nouvel actionnaire de la société A s'approprie les liquidités et se soustrait à ses obligations fiscales, le fisc est effectivement lésé.

L'ISI a réagi dans un certain nombre de cas à la situation esquissée ci-dessus en taxant le vendeur des actions. S'il est prouvé que le vendeur était au courant du montage mis sur pied et qu'il y a prêté son concours en connaissance de cause, il est en effet complice de fraude fiscale.

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 2004-2005

9 MEI 2005

Wetsvoorstel houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde fraude met kasgeldvennootschappen te voorkomen

(Ingediend door de heer Jan Steverlynck)

TOELICHTING

Het probleem van de kasgeldvennootschappen doet zich vooral voor op het vlak van de invordering.

In de praktijk gaat het meestal als volgt. Een vennootschap A verkoopt haar activa aan vennootschap B. Daarna heeft A alleen nog geld. De aandeelhouder van A verkoopt zijn aandelen, en ontvangt er de prijs voor.

De fiscus is daarmee niet benadeeld.

De situatie kan echter anders zijn indien vennootschap A activa verkocht heeft met een meerwaarde die voorlopig vrijgesteld werd ingevolge artikel 47 WIB 1992. In dat geval zijn die activa in hoofdte van vennootschap B afschrijfbaar op de volle waarde, met inbegrip van de meerwaarde. Vennootschap A dient dan ofwel een kwalificerende investering te doen, overeenkomstig de voorwaarden van artikel 47 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ofwel de belasting over de meerwaarde alsnog te betalen.

Indien vennootschap A dan de belasting betaalt, is de fiscus uiteraard niet benadeeld. Indien de nieuwe aandeelhouder van vennootschap A zich de liquiditeiten echter toeëigent, en zich aan zijn fiscale verplichtingen onttrekt, is de fiscus wél benadeeld.

De BBI heeft hierop in een aantal gevallen gereageerd, door de verkoper van de aandelen te belasten. Indien bewezen zou zijn dat de hele opzet aan de verkoper bekend was, en hij er bewust aan meegewerkt heeft, is dat ook terecht: hij is dan immers medeplichtig aan fiscale fraude.

Toutefois, si le vendeur des actions ignorait l'intention frauduleuse de l'acheteur, on ne pourra à proprement parler rien lui reprocher; le problème est qu'en cas d'application de l'article 47 CIR 1992, le fisc octroie en un certain sens un crédit sans garantie.

Afin d'éviter cela, il suffirait de prévoir qu'une société dont les actifs sont composés à plus de 90 % de liquidités et qui vend ses actions est tenue de constituer une garantie couvrant l'impôt qui resterait dû en vertu de l'article 47 du CIR 1992, sans quoi la responsabilité du vendeur serait engagée.

La nouvelle réglementation présente également l'avantage d'avertir le vendeur de l'existence d'un problème fiscal et d'éviter que des innocents n'en fassent les frais.

La proposition vise à inscrire cette réglementation dans un nouvel article 442^{ter} du Code des impôts sur les revenus. En effet, l'article 47 CIR 1992 concerne l'impôt des personnes physiques, alors que le problème envisagé ne se présente qu'avec les sociétés. La réglementation se rapproche également de celle de l'article 442^{bis} du Code des impôts sur les revenus relatif à la cession d'une branche d'activité.

Il est prévu que les actifs doivent se composer d'au moins 90 % de «placements de trésorerie», notion explicite issue de la comptabilité, par laquelle, conformément à l'article 91, VI, de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés, il faut entendre :

- les actions et parts, avec mention explicite du montant non appelé;
- les titres à revenu fixe, avec mention distincte des titres émis par des établissements de crédit;
- les comptes à terme sur les établissements de crédit, ventilés selon que leur durée résiduelle ou la durée de leur préavis est de un mois au plus, se situe entre plus d'un mois et un an au plus, ou est de plus d'un an.

Le but est d'éviter qu'en investissant les espèces dans des actifs financiers à court terme, on ne puisse court-circuiter la nouvelle réglementation.

C'est à dessein qu'on n'a pas retenu comme sanction la responsabilité solidaire avec la société; il est normal que le fisc poursuive d'abord la société avant de se tourner vers le vendeur.

Indien de verkoper van de aandelen echter van het kwaad opzet van de koper niet op de hoogte was, kan hem eigenlijk niets ten laste gelegd worden: het probleem is dat de fiscus bij de toepassing van artikel 47 WIB 1992 in zekere zin een krediet geeft zonder waarborg.

Om dat te vermijden zou het volstaan te bepalen dat, bij de verkoop van de aandelen van de vennootschap waarvan de activa voor meer dan 90 % uit liquiditeiten bestaan, de vennootschap een waarborg moet stellen voor de belasting die nog verschuldigd kan zijn overeenkomstig artikel 47 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoniet wordt de verkoper aansprakelijk gesteld.

De nieuwe regeling heeft ook het voordeel dat de verkoper verwittigd wordt van het bestaan van een fiscaal probleem, zodat vermeden wordt dat onschuldigen getroffen worden.

Het voorstel heeft tot doel de regeling in te schrijven in een nieuw artikel 442^{ter} van het Wetboek inkomstenbelastingen. Artikel 47 WIB 1992 hoort immers tot de personenbelasting, terwijl de geschetste problematiek alleen voorkomt bij vennootschappen. De regeling sluit ook aan bij de regeling van artikel 442^{bis} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, over de overdracht van een bedrijfstak.

Er wordt bepaald dat de activa voor minstens 90 % uit «geldbeleggingen» moeten bestaan. Dit is een duidelijk begrip uit de boekhouding, en omvat, volgens artikel 91, VI, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen :

- aandelen, met uitdrukkelijke vermelding van het niet-opgevraagde bedrag;
- vastrentende effecten, met afzonderlijke vermelding van de effecten uitgegeven door kredietinstellingen;
- termijnrekeningen op kredietinstellingen, uitgesplitst naargelang de resterende looptijd of de opzegtermijn hoogstens één maand, meer dan één maand en hoogstens één jaar, of meer dan één jaar bedraagt.

Het is de bedoeling te vermijden dat, door de cash te beleggen in kortlopende financiële activa, de nieuwe regeling buitenspel gezet wordt.

Er wordt als sanctie bewust geen hoofdelijke aansprakelijkheid met de vennootschap ingevoerd; het is normaal dat de fiscus in eerste instantie de vennootschap zelf uitwint, vooraleer de verkoper aan te spreken.

On n'a pas non plus précisé ce qu'il advient si la vente s'effectue en plusieurs opérations, par exemple 50 % au mois de janvier et 50 % au mois de juillet. La question est laissée à la jurisprudence, qui appréciera en tenant compte de l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 visant les opérations par étapes. La disposition proposée sera donc applicable s'il y a un lien suffisant entre les deux opérations de vente. De même celui qui cède moins de 90 % pourra toujours, sous le régime du droit commun, être considéré comme coresponsable en cas d'intention frauduleuse.

Dans le cadre de l'article 420 du Code des impôts sur les revenus 1992, le directeur est tenu de motiver sa décision. Tel ne serait évidemment pas le cas pour une constitution de garantie faite conformément à la nouvelle disposition, dès lors que la caution est constituée à la demande du contribuable.

*
* *

PROPOSITION DE LOI

Article premier

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

Art. 2

Il est inséré, dans le Code des impôts sur les revenus 1992, un article 442^{ter} rédigé comme suit :

« Art. 442^{ter}. — § 1^{er}. En cas de cession d'au moins 90 % des actions ou parts d'une société dont les actifs sont composés à 90 pour cent de placements de trésorerie, la société est tenue de constituer une garantie couvrant l'impôt qui pourrait être dû après la cession, à la suite d'opérations visées à l'article 47, réalisées avant la cession.

§ 2. La garantie est constituée conformément aux règles de l'article 420, pour un terme de six ans.

Er wordt evenmin gepreciseerd wat er gebeurt indien de verkoop in verschillende keren gebeurt, bijvoorbeeld 50 % in de maand januari en 50 % in de maand juli. Dit wordt aan de rechtspraak overgelaten, die zal oordelen met inachtnaam van artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dat de *step transaction doctrine* in het wetboek heeft ingevoerd. Indien er dus een voldoende band is tussen beide verkopen, is de bepaling van toepassing. Ook wie minder dan 90 % overdraagt, zou nog altijd medeaansprakelijk gesteld kunnen worden ingeval van kwade trouw, onder de gewone regeling.

In het kader van artikel 420 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dient de directeur zijn beslissing te motiveren; in geval van een garantiestelling overeenkomstig de nieuwe bepaling zou dit uiteraard niet het geval zijn, aangezien de borgstelling op verzoek van de belastingplichtige gebeurt.

Jan STEVERLYNCK.

*
* *

WETSVOORSTEL

Artikel 1

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

Art. 2

In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt een artikel 442^{ter} ingevoegd, luidende :

« Art. 442^{ter}. — § 1. Bij overdracht van ten minste 90 % van de aandelen of deelbewijzen van een vennootschap waarvan de activa voor ten minste 90 % uit geldbeleggingen bestaan, is de vennootschap gehouden een waarborg te stellen voor de belasting die na de overdracht verschuldigd kan worden ingevolge verrichtingen, bedoeld in artikel 47, die vóór de overdracht hebben plaatsgevonden.

§ 2. De waarborg wordt gesteld overeenkomstig de regels van artikel 420, voor een termijn van zes jaar.

§ 3. À défaut de garantie, les vendeurs des actions ou parts sont personnellement responsables de l'impôt dont la société resterait redevable en vertu de l'article 47.»

22 mars 2005.

§ 3. Bij gebreke van waarborgstelling zijn de verkopers van de aandelen persoonlijk aansprakelijk voor de belasting die de vennootschap nog verschuldigd zou zijn op grond van artikel 47.»

22 maart 2005.

Jan STEVERLYNCK.