

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 2007-2008

6 DECEMBER 2007

Wetsvoorstel tot wijziging van de fiscale behandeling van meerwaarden op aandelen en van de in de vennootschapsbelasting definitief belaste inkomsten

(Ingediend door de heer Philippe Mahoux en mevrouw Joëlle Kapompolé)

TOELICHTING

De Hoge Raad voor Financiën stelde in zijn advies betreffende de hervorming van de vennootschapsbelasting al vast dat er op Europees niveau een trend bestaat om de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting te verruimen en het tarief van die belasting te verlagen.

Met die vaststelling gewapend hebben de twee voorgaande regeringen een hervorming van de vennootschapsbelasting tot stand gebracht, waardoor het binnen een budgettair neutraal kader, mogelijk werd het tarief van de vennootschapsbelasting te verlagen en de inbreng van eigen middelen in vennootschappen te stimuleren, terwijl op het niveau van de grondslag van de vennootschapsbelasting mechanismen waarvan misbruik werd gemaakt of aftrekmogelijkheden die geen bestaansreden meer hadden, werden gecorrigeerd.

Ondanks die hervorming van onze wetgeving, blijven er nog bepaalde incoherenties bestaan.

Het is bijvoorbeeld zo dat in het stelsel van de definitief belaste inkomsten de voorwaarde inzake het bezit door de vennootschap die het dividend ontvangt van een bepaalde hoeveelheid aandelen in de vennootschap die het dividend uitkeert, niet geldt voor banken, verzekeringsmaatschappijen, holdings en beursvennootschappen.

We kunnen hierbij verwijzen naar het arrest van het Grondwettelijke Hof van 5 juli 2006, waarin het Hof

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2007-2008

6 DÉCEMBRE 2007

Proposition de loi modifiant le traitement fiscal des plus-values sur actions et des revenus définitivement taxés à l'impôt des sociétés

(Déposée par M. Philippe Mahoux et Mme Joëlle Kapompolé)

DÉVELOPPEMENTS

Le Conseil supérieur des finances constatait déjà — dans son avis relatif à la réforme de l'impôt des sociétés — le mouvement opéré au niveau européen d'un élargissement de la base imposable à l'impôt des sociétés et d'une diminution du taux de prélèvement de cet impôt.

Fort de ce constat, les deux gouvernements précédents ont mis en œuvre une réforme de l'impôt des sociétés qui, dans un cadre voulu neutre d'un point de vue budgétaire, permettait de diminuer le taux de l'impôt des sociétés et de favoriser la constitution de fonds propres au sein des sociétés, tout en corrigeant, au niveau de l'assiette de l'impôt des sociétés, des mécanismes tantôt utilisés abusivement, tantôt des déductions qui n'avaient plus lieu d'être.

Malgré ces réformes de notre législation, il subsiste certaines incohérences.

On relève par exemple que, dans le cadre du régime des revenus définitivement taxés, la condition relative à la détention, par la société bénéficiaire du dividende, d'une certaine quantité d'actions de la société distributrice ne trouve pas à s'appliquer aux sociétés relevant du secteur bancaire, des assurances ainsi qu'aux holdings et sociétés de bourse.

À cet égard, on peut faire référence à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 juillet 2006 qui a eu à

zich beraadde over de prejudiciële vraag of het feit dat aan banken, beursvennootschappen en verzekeringsondernemingen geen voorwaarden worden gesteld inzake het bezitten van een minimale participatie al dan niet discriminerend is, en waarop het antwoord ontkennend was. De reden hiervan is te vinden in de specifieke wetgeving voor de ondernemingen in die sectoren, die hun verbiedt bepaalde volledige of gedeeltelijke participaties in andere vennootschappen te bezitten.

De Europese richtlijn 90/435/EG daarentegen had tot doel «hergroeperingen van vennootschappen uit verschillende lidstaten» te stimuleren en bepaalde hiertoe het volgende: «Wanneer een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming, uitgekeerde winst ontvangt ..., moet de Lidstaat van de moedermaatschappij:

— of wel zich onthouden van het belasten van deze winst,

— of wel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij toestaan dat gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft van haar eigen belasting af te trekken».

We mogen hieruit dus het volgende besluiten:

— de Europese reglementering verplicht ons er slechts toe de belasting te regelen tussen «deelgerechtigde» vennootschappen en hiertoe is het instellen van een deelnemingsvoorwaarde relevant;

— wat de banken, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen betreft, is alleen de wil van de regering om een vorm van dubbele belasting te voorkomen het uitgangspunt voor het stelsel van de definitief belaste inkomsten dat voor hen geldt. De reden hiervan is dat zij de facto, door de beperkingen van hun specifieke regelgeving, (fiscaal gezien) de eigenschappen van een moedermaatschappij niet kunnen hebben.

Na die vaststelling kan men zich afvragen of het mogelijk is bij de behandeling van de vennootschappen van alle sectoren aan de hand van boekhoudkundige criteria een grotere gelijkheid na te streven. Er is reeds een stap in die richting gezet door het koninklijk besluit van 27 maart 2003, dat bepaalt wat bij de toepassing van het stelsel van de definitief belaste inkomsten in de sector van de banken, de verzekeringsondernemingen en de beursvennootschappen moet worden verstaan onder «financiële vaste activa». Hoewel de Raad van State dat koninklijk besluit, wat het gedeelte over de verzekeringsondernemingen betreft, vernietigd heeft, lijkt die methode ons een aanpak toe te staan waardoor een deelnemingsdrempel kan worden vastgelegd die niet in een percentage van de aandelen van de dividenduitkerende vennootschap is uitgedrukt, maar in een

traiter d'une question préjudicielle relative au caractère discriminatoire ou pas de l'absence de conditions de détention minimale imposée aux banques, sociétés de bourse et assurances et qui concluait négativement. Et ce, par référence aux législations spécifiques aux entreprises relevant desdits secteurs et qui leur interdisent de détenir tout ou partie de certaines participations.

À contrario, la directive européenne 90/435/CEE du 23 juillet 1990 avait pour objectif de «favoriser le regroupement de sociétés d'États membres différents» et qu'à cet effet «lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices ..., l'État de la société mère:

— soit s'abstient d'imposer ces bénéfices,

— soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices».

On peut donc conclure à cet égard que:

— la réglementation européenne ne nous impose que de régler le régime fiscal entre sociétés «associées» et qu'à cet effet l'exigence d'une condition de participation est pertinente;

— à l'égard des banques, assurances et sociétés de bourse, seule la volonté du gouvernement d'éviter une forme de double imposition est à la base du régime des revenus définitivement taxés qui leur est applicable. Ceci puisque, de facto, de par les limites que leurs imposerait leur régime propre, elles ne pourraient pas être dotées (sur le plan fiscal) de la qualité de société-mère.

Fort de ce constat, on peut se demander si, en se référant à des critères comptables, il est possible d'aboutir à une plus grande égalité de traitement entre les sociétés de tous les secteurs. Un pas a déjà été accompli dans ce sens, par l'arrêté royal du 27 mars 2003 qui détermine ce qu'il y a lieu d'entendre par «immobilisations financières» pour l'application du régime des revenus définitivement taxés dans le secteur des banques, des assurances et des sociétés de bourse. Bien que cet arrêté royal ait été annulé, pour ce qui concerne la partie relative aux entreprises d'assurance, par le Conseil d'État, cette méthode nous semble permettre une approche qui autorise la fixation d'un seuil de participation exprimé non pas en terme de pourcentage des actions de la société distributrice des dividendes mais bien en terme de montant absolu. À cet effet, on pourrait parfaitement reprendre le seuil

absoluut bedrag. Men kan hiertoe perfect de drempel van 1,2 miljoen euro overnemen, die momenteel in het Wetboek staat en die sinds 1990 niet is veranderd.

Om coherent te blijven met het stelsel van de definitief belaste inkomsten, stellen we ten slotte ook voor de vrijstelling in de vennootschapsbelasting van op aandelen verwezenlijkte meerwaarden afhankelijk te maken van het aanhouden gedurende een minimumperiode van de aandelen.

Wat die laatste betreft, moeten we vaststellen dat de doelstelling om de dubbele economische belasting van de winst te voorkomen, niet belet heeft dat zuiver speculatieve meerwaarden vrijgesteld zijn.

Daarom stellen wij voor dat de aandelen twee jaar in bezit gehouden moeten worden en dat er een deelneming wordt aangehouden van minstens 10 % of 1 200 000 euro in de vennootschap die het aandeel waarop de meerwaarde werd verwezenlijkt, heeft uitgegeven.

Omdat de kosten in verband met de verrichting die een minderwaarde veroorzaakt als beroepskosten aftrekbaar zijn, maakt toestaan dat de netto minderwaarde niet aftrekbaar is een dubbele aftrek van die kosten mogelijk. Het is dus aangewezen te bepalen dat de vervreemdingskosten opgenomen worden in het niet aftrekbare bedrag van de minderwaarde.

Eveneens in de context van de reglementering van de definitief belaste inkomsten, heeft de wet van 11 mei 2007 tot aanpassing van de wetgeving inzake de bestrijding van omkoping een punt 24 in artikel 53 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen ingevoegd waardoor de kosten, commissies, makelaarslonen, enz. die met omkoping te maken hebben van het begrip beroepskosten worden uitgesloten.

Dat betekent dat overeenkomstig artikel 205 WIB/92, de verworpen uitgaven waarvan gebleken is dat ze met omkoping te maken hebben, niet in aanmerking komen om te worden opgenomen in de regeling definitief belaste inkomsten.

Maar omdat men artikel 205, § 2, tweede lid, niet heeft gewijzigd, geldt die niet-aftrekbaarheid niet wanneer de dividenden afkomstig zijn van een dochteronderneming gevestigd in de Europese Unie. Dat sluit aan bij de bepalingen van de «moederdochter»-richtlijn van 23 juli 1990, maar blijkt strijdig met de bepalingen ter bestrijding van omkoping. We stellen dus voor die laatste vereiste voorrang te verlenen boven die van de richtlijn van 1990.

de 1,2 millions d'euros figurant actuellement dans le Code et qui n'a guère évolué depuis 1990.

Enfin, il est également proposé par cohérence avec le régime des revenus définitivement taxés, d'introduire une condition de durée minimum de détention des actions ou parts pour pouvoir bénéficier à l'impôt des sociétés de l'exonération des plus values réalisées sur actions ou parts.

Pour ces dernières, force est de constater que l'objectif d'éviter la double imposition économique des bénéficiaires n'a pas empêché l'exonération de plus-values purement spéculatives.

C'est pourquoi, il est proposé de soumettre les plus-values sur actions à une condition de durée de détention de deux ans et à une condition de participation dans la société émettrice de l'action réalisée, soit au moins 10 % ou 1 200 000 euros.

Étant donné que les frais liés à la réalisation de l'opération qui engendre la moins-value sont déductibles à titre de frais professionnels, permettre que ce soit la moins-value nette qui soit non déductible autorise une double déduction des dits frais. Il convient donc de préciser que les frais de réalisation sont incorporés dans le montant non déductible de la moins-value.

Toujours dans le cadre de la réglementation relative aux revenus définitivement taxés, la loi du 11 mai 2007 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption a inséré un point 24 dans l'article 53 du Code des impôts sur les revenus qui permet d'exclure de la notion de frais professionnels les «frais, commissions, courtages etc» liés à des faits de corruption.

Ceci implique notamment que, en vertu de l'article 205 CIR/92, les revenus définitivement taxés ne peuvent venir s'imputer sur les dépenses non admises identifiées comme étant liées à des faits de corruption.

Toutefois, à défaut d'avoir modifié l'article 205, § 2, alinéa 2, cette non-déductibilité ne joue pas si les dividendes sont en provenance d'une société filiale établie dans l'Union européenne. Ceci est cohérent par rapport aux dispositions de la directive mère-filiale du 23 juillet 1990, mais apparaît comme contradictoire à l'égard des dispositifs mis en place pour réprimer la corruption. On propose donc de faire prévaloir ce dernier impératif sur celui issu de la directive de 1990.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 2

Dit artikel wijzigt artikel 192 om de vrijstelling van de meerwaarden afhankelijk te maken van het bezit van de aandelen gedurende minstens twee jaar en van een minimumdeelneming in de vennootschappen die het vereffende aandeel hebben uitgegeven.

Artikel 3

Dit artikel wijzigt artikel 198, 7^o, WIB/92, om duidelijk te stellen dat met het niet als beroepskosten aftrekbare bedrag in de vennootschapsbelasting wordt bedoeld de minderwaarde verhoogd met de kosten in verband met de verrichting welke tot die minderwaarde geleid heeft.

Artikel 4

Dit artikel wijzigt artikel 202 WIB/92, om er voor de banken, verzekeringen en beursvennootschappen een voorwaarde in op te nemen van een minimumbedrag van deelneming opdat op de dividenden die ze innen het stelsel van de definitief belaste inkomsten kan worden toegepast.

Artikel 5

Dit artikel wijzigt artikel 205, tweede lid, WIB/92, om in geen geval toe te staan dat de «kosten van omkoping» worden opgenomen in de regeling definitief belaste inkomsten.

Artikel 6

Dit artikel bepaalt de datum van inwerkingtreding van de wet.

*
* *

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Article 2

Cet article modifie l'article 192 afin d'y faire apparaître une condition de durée minimum de détention de deux ans des actions ou parts pour pouvoir bénéficier du régime d'exonération des plus-values et une condition de participation minimale dans les sociétés émettrices de l'action réalisée.

Article 3

Cet article modifie l'article 198, 7^o, CIR/92, afin de faire apparaître le fait que le montant non déductible à titre de frais professionnels à l'impôt des sociétés s'entend de la moins-value augmentée des frais liés à l'opération ayant conduit à la réalisation de celle-ci.

Article 4

Cet article modifie l'article 202 CIR/92, afin d'y introduire une condition de montant minimal de participation pour les banques, assurances, sociétés de bourse pour que les dividendes qu'elles perçoivent puissent bénéficier du régime des revenus définitivement taxés.

Article 5

Cet article modifie l'article 205, alinéa 2, CIR/92, afin de ne permettre en aucun cas une imputation sur les «frais de corruption» au titre de revenus définitivement taxés.

Article 6

Cet article règle la date d'entrée en vigueur de la loi.

Philippe MAHOUX,
Joëlle KAPOMPOLÉ.

*
* *

WETSVOORSTEL

Artikel 1

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

Art. 2

Artikel 192, § 1, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt aangevuld met de volgende zinsnede :

« en indien ze verwezenlijkt zijn op aandelen die de aard van financiële vaste activa hebben, die gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaar in volle eigendom werden aangehouden, en de vennootschap op de datum van de verwezenlijking van de meerwaarde een deelneming heeft van ten minste 10 % of met een aanschaffingswaarde van ten minste 1 200 000 EUR in het kapitaal van de vennootschap die het vereffende aandeel heeft uitgegeven.

Art. 3

In artikel 198, 7^o, van hetzelfde Wetboek, worden tussen het woord « aandelen, » en het woord « behoudens » de woorden « in voorkomend geval verhoogd met de vervreemdingskosten » ingevoegd.

Art. 4

Artikel 202, § 2, van hetzelfde Wetboek wordt gewijzigd als volgt :

A. Het eerste lid, 1^o, wordt vervangen als volgt :

« 1^o op de datum van toekenning of betaalbaarstelling van deze inkomsten, de vennootschap die de inkomsten verkrijgt in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert

a) ofwel een deelneming bezit van ten minste 10 pct.,

b) ofwel een deelneming bezit met een aanschaffingswaarde van ten minste 1 200 000 EUR; »

B. het vijfde lid wordt vervangen als volgt :

« De voorwaarde vermeld in het eerste lid, 1^o, a), is evenwel niet van toepassing op de inkomsten : »

PROPOSITION DE LOIArticle 1^{er}

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

Art. 2

L'article 192, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 est complété par le membre de phrase suivant :

« et pour autant qu'elles se rapportent à des actions ou parts qui ont la nature d'immobilisations financières, détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au deux ans et qu'à la date de la réalisation de la plus-value, la société détiene dans le capital de la société émettrice de l'action réalisée une participation d'au moins 10 % ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 1 200 000 EUR. ».

Art. 3

À l'article 198, 7^o, du même Code les mots « augmentées le cas échéant des frais de réalisation » sont insérés entre les mots « actions ou parts » et les mots « , à l'exception ».

Art. 4

À l'article 202, § 2, du même Code sont apportées les modifications suivantes : :

A. l'alinéa 1^{er}, 1^o, est remplacé par ce qui suit :

« 1^o qu'à la date d'attribution ou de mise en paiement de ceux-ci, la société qui en bénéficie, détiene dans le capital de la société qui les distribue

a) soit une participation de 10 % au moins,

b) soit une participation dont la valeur d'investissement atteint au moins 1 200 000 EUR; »

B. l'alinéa 5, est remplacé par ce qui suit :

« La condition visée à l'alinéa 1^{er}, 1^o, a), ne s'applique toutefois pas aux revenus : »

Art. 5

Artikel 205, § 2, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, wordt aangevuld als volgt :

« , behalve in het geval bedoeld in het eerste lid, 2^o, indien het gaat om kosten bedoeld in artikel 53, 24^o. »

Art. 6

Deze wet is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2009.

25 oktober 2007.

Art. 5

L'article 205, § 2, alinéa 2, du même Code est complété par ce qui suit :

« , sauf dans le cas visé à l'alinéa 1^{er}, 2^o, lorsqu'il s'agit de frais visés à l'article 53, 24^o. »

Art. 6

La présente loi est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2009.

25 octobre 2007.

Philippe MAHOUX.
Joëlle KAPOMPOLÉ.