

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

26 juillet 2005

**modifiant l'article 215, alinéa 3, 4°, du
Code des impôts sur les revenus 1992**

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Document précédent :

Doc 51 **1059/ (2003/2004)** :

001 : Proposition de loi de Mme. Lalieux et MM. Mathot et Dehu.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

26 juli 2005

**tot wijziging van artikel 215, derde lid,
4°, van het Wetboek van
de inkomsten-belastingen 1992**

ADVIES VAN HET REKENHOF

Voorgaand document :

Doc 51 **1059/ (2003/2004)** :

001 : Wetsvoorstel van mevrouw Lalieux en de heren Mathot en Dehu.

<i>cdH</i>	: Centre démocrate Humaniste
<i>CD&V</i>	: Christen-Democratisch en Vlaams
<i>ECOLO</i>	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales
<i>FN</i>	: Front National
<i>MR</i>	: Mouvement Réformateur
<i>N-VA</i>	: Nieuw - Vlaamse Alliantie
<i>PS</i>	: Parti socialiste
<i>sp.a - spirit</i>	: Socialistische Partij Anders - Sociaal progressief internationaal, regionalistisch integraal democratisch toekomstgericht.
<i>Vlaams Belang</i>	: Vlaams Belang
<i>VLD</i>	: Vlaamse Liberalen en Democraten

Abréviations dans la numérotation des publications :

<i>DOC 51 0000/000 :</i>	<i>Document parlementaire de la 51e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif</i>
<i>QRVA :</i>	<i>Questions et Réponses écrites</i>
<i>CRIV :</i>	<i>Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)</i>
<i>CRABV :</i>	<i>Compte Rendu Analytique (couverture bleue)</i>
<i>CRIV :</i>	<i>Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)</i>
<i>PLEN :</i>	<i>Séance plénière</i>
<i>COM :</i>	<i>Réunion de commission</i>
<i>MOT :</i>	<i>Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)</i>

Afkortingen bij de nummering van de publicaties :

<i>DOC 51 0000/000 :</i>	<i>Parlementair document van de 51e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer</i>
<i>QRVA :</i>	<i>Schriftelijke Vragen en Antwoorden</i>
<i>CRIV :</i>	<i>Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)</i>
<i>CRABV :</i>	<i>Beknopt Verslag (blauwe kaft)</i>
<i>CRIV :</i>	<i>Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)</i>
<i>PLEN :</i>	<i>Plenum</i>
<i>COM :</i>	<i>Commissievergadering</i>
<i>MOT :</i>	<i>Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)</i>

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes :
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.laChambre.be

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen :
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.deKamer.be
e-mail : publicaties@deKamer.be

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Avis adopté en assemblée générale du 13 juillet 2005.

1. La demande d'avis

En date du 19 avril 2005, la Cour des comptes a reçu une demande d'avis de M. De Croo, Président de la Chambre des représentants, concernant l'impact budgétaire de dix propositions de loi, conformément à l'article 79 du Règlement de la Chambre.

Le présent avis concerne plus particulièrement la proposition de loi du 28 avril 2004 déposée à la Chambre des représentants par Mme Karine Lalieux et MM. Alain Mathot et Maurice Dehu (DOC 51 1059/001).

Cette proposition de loi vise à faire bénéficier, sous certaines conditions, les sociétés à finalité sociale du taux progressif à l'impôt des sociétés (ISOC) fixé à l'article 215 CIR92.

2. Examen de la proposition de loi

Une proposition de loi en tout point similaire à celle qui fait l'objet du présent avis avait été déposée par MM. Charles Picqué, Yvon Harmegnies et Maurice Dehu à la Chambre des représentants le 23 décembre 1999 (DOC 50 0349/001).

Afin d'être reconnues sociétés à finalité sociale (SFS), les sociétés dotées de la personnalité juridique énumérées à l'article 2, § 2, du code des sociétés doivent remplir neuf conditions énoncées à l'article 661 du même code. Actuellement, selon les dernières statistiques communiquées par la Banque Carrefour des Entreprises, l'on compte 313 SFS réparties selon diverses formes juridiques.

L'article 215 CIR92 fixe le taux de l'impôt des sociétés. En règle générale, les revenus imposables à l'ISOC sont imposés à un taux fixe, 33% pour l'exercice d'imposition 2005, pour autant que ceux-ci excèdent 322.500 EUR. A défaut et sous certaines conditions, ils seront imposés au taux progressif fixé comme suit:

ADVIES VAN HET REKENHOF

Advies aangenomen in de algemene vergadering van 13 juli 2005.

1. Vraag om advies

Het Rekenhof heeft op 19 april 2005 van de heer De Croo, Voorzitter van de Kamer van Volksvertegenwoordigers, een vraag om advies ontvangen in verband met de budgettaire weerslag van tien wetsvoorstellen, overeenkomstig artikel 79 van het reglement van de Kamer.

Het onderhavige advies heeft meer in het bijzonder betrekking op het wetsvoorstel van 28 april 2004 dat bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers werd ingediend door mevrouw Karine Lalieux en de heren Alain Mathot en Maurice Dehu (DOC 51 1059/001).

Dit wetsvoorstel strekt ertoe de vennootschappen met een sociaal oogmerk onder bepaalde voorwaarden te laten genieten van het progressieve tarief van de vennootschapsbelasting (VenB) vastgelegd in artikel 215 WIB92.

2. Onderzoek van het wetsvoorstel

De heren Charles Picqué, Yvon Harmegnies en Maurice Dehu hebben op 23 december 1999 bij de Kamer van volksvertegenwoordigers een wetsvoorstel ingediend (DOC 50 0349/001) waarmee dit voorstel waarop onderhavig advies betrekking heeft, op elk punt gelijk is.

Om als vennootschappen met een sociaal oogmerk (VSO) te worden erkend, moeten de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die in artikel 2, § 2, van het wetboek van vennootschappen worden opgesomd, voldoen aan negen voorwaarden die zijn vermeld in artikel 661 van diezelfde wet. Thans zijn er volgens de laatste statistieken die door de Kruispuntbank van de ondernemingen werden meegedeeld, 313 VSO die onder verschillende juridische vormen werken.

Artikel 215 WIB92 legt het tarief van de vennootschapsbelasting vast. In algemene regel worden de in de VenB belastbare inkomsten belast tegen een vast tarief, 33% voor het aanslagjaar 2005, voor zover die inkomsten meer bedragen dan 322.500 EUR. Wanneer deze minder bedragen, zullen ze onder bepaalde voorwaarden worden belast tegen een progressief tarief dat als volgt is vastgesteld:

1° sur la tranche de 0 à 25.000 EUR: 24,25%;

2° sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR: 31%;

3° sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR: 34,5%.

L'article 215 CIR92 énumère cinq conditions qui excluent du bénéfice du taux progressif les sociétés ayant des revenus imposables inférieurs à 322.500 EUR. Il s'agit:

1° des sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 p.c., soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des actions ou parts et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 p.c. est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75 p.c. du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts;

2° des sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés;

3° des sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 p.c. du capital libéré au début de la période imposable;

4° des sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 27.000 EUR;

5° aux sociétés qui font partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination visé à l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création de centres de coordination.

1° op de schijf van 0 tot 25.000 EUR: 24,25%;

2° op de schijf van 25.000 EUR tot 90.000 EUR: 31%;

3° op de schijf van 90.000 EUR tot 322.500 EUR: 34,5%.

Artikel 215 WIB 92 somt vijf voorwaarden op waardoor vennootschappen met een belastbaar inkomen van minder dan 322.500 EUR uitgesloten worden van het progressief tarief. Het gaat om:

1° vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 pct., hetzij van de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden. In aanmerking komen de waarde van de aandelen en het bedrag van het gestorte kapitaal, de reserves en de meerwaarden op de dag waarop de vennootschap die de aandelen bezit haar jaarrekening heeft opgesteld. Om te bepalen of de grens van 50 pct. overschreden is, worden de aandelen, die ten minste 75 pct. vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven, niet in aanmerking genomen;

2° vennootschappen waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen en die geen door de Nationale raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn;

3° vennootschappen waarvan de dividenduitkering hoger is dan 13 pct. van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk;

4° vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die gelijk is aan of hoger is dan het belastbare inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 27.000 EUR;

5° vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort als vermeld in het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra.

Par ailleurs, l'article 216 CIR92 fixe trois autres taux réduits applicables sous certaines conditions et pour certains contribuables.

La proposition de loi qui fait l'objet du présent avis porte exclusivement sur le point 4° ci-dessus énoncé et vise à accorder aux SFS les mêmes conditions d'imposition que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération.

3. Estimation budgétaire

Afin de mesurer l'impact budgétaire de la proposition à l'examen, il convient de tenir compte de divers facteurs qui peuvent influencer la situation fiscale des contribuables visés.

Les statuts

Dans un avis publié le 13 juillet 1996, le ministre des Finances précisait que lorsque la distribution de dividendes par les SFS est interdite statutairement, elles peuvent être assujetties à l'impôt des personnes morale (IPM) pour autant qu'elles n'exploitent pas d'entreprise ou ne se livrent pas à des opérations à caractère lucratif, ou qu'elles se limitent aux opérations visées à l'article 182 CIR92 ou qu'elles se livrent exclusivement à des activités dans les domaines privilégiés énumérés à l'article 181 CIR92.

La forme juridique

Les restrictions définies à l'alinéa 3 de l'article 215 CIR92 ne concernent pas les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération. Plus de 71% des sociétés à finalité sociale enregistrées actuellement dans la BCE sont des coopératives. Selon le Conseil national de la coopération, sur les 511 sociétés agréées par le Conseil, seules six ont une finalité sociale.

Les données du SPF Finances

Les données fiscales exploitées par le département permettent d'extraire les SFS de l'ensemble des contribuables assujettis à l'ISOC. Chaque société doit indiquer dans sa déclaration si elle peut bénéficier du taux

Artikel 216 WIB92 legt bovendien drie andere verminderde tarieven vast die onder bepaalde voorwaarden en voor sommige belastingplichtigen van toepassing zijn.

Het wetsvoorstel waarop het onderhavige advies betrekking heeft, slaat uitsluitend op punt 4° hierboven en strekt ertoe aan de VSO dezelfde voorwaarden inzake belasting toe te kennen als aan de door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen.

3. Budgettaire raming

Om de budgettaire weerslag van het voorliggende voorstel te meten dient men rekening te houden met verschillende factoren die de fiscale toestand van de beoogde belastingplichtigen kunnen beïnvloeden.

De statuten

In een bericht dat op 13 juli 1996 werd gepubliceerd, preciseerde de minister van Financiën dat als de uitkering van dividenden door de VSO statutair was verboden, deze konden worden onderworpen aan de rechtspersonenbelasting (RPB) voor zover ze geen onderneming uitbaten of geen winstgevende verrichtingen doen, of ze zich beperken tot de verrichtingen beoogd in artikel 182 WIB 92 of ze zich uitsluitend bezighouden met activiteiten in de geprivilegieerde vlakken die in artikel 181 WIB 92 worden opgesomd.

Rechtsvorm

De beperkingen die worden gedefinieerd in het 3° lid van artikel 215 WIB 92 hebben geen betrekking op de door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen. Meer dan 71 % van de vennootschappen met een sociaal oogmerk die thans in de KBO zijn geregistreerd, zijn coöperatieven. Volgens de Nationale Raad van de coöperatie hebben er van de door de raad erkende 511 vennootschappen slechts zes een sociaal oogmerk.

Gegevens van de FOD Financiën

De fiscale gegevens die door het departement worden geëxploiteerd, maken het mogelijk uit het geheel van de aan de VenB onderworpen belastingplichtigen de VSO af te zonderen. Elke vennootschap moet op

progressif visé à l'art. 215, al. 2, CIR92. Seul un contrôle a posteriori par les services de taxation peut corriger les erreurs commises par le contribuable.

Disposant de la base imposable de chaque SFS et du taux d'imposition appliqué au regard des articles 215 et 216 CIR92, il est relativement aisé d'estimer l'impact budgétaire si l'on applique le taux progressif en lieu et place du taux fixe. Toutefois, eu égard à la présente proposition de loi, la Cour précise que pareille estimation demeure théorique et ne peut s'apprécier que *toutes autres choses restant égales par ailleurs*.

Tout d'abord, l'impact de la proposition de loi doit être relativisé dans la mesure où celle-ci ne concerne qu'un petit nombre de sociétés, soit pour les années 2002, 2003 et 2004 respectivement 143, 157, 176. Par ailleurs, parmi ces sociétés, environs 45% sont imposées au taux progressif et plus de 10% bénéficient d'un taux fixe prévu à l'article 216 CIR92.

Ensuite, la proposition de loi ne visant qu'une des cinq conditions d'exclusion du bénéfice du taux progressif, la mesure de l'impact budgétaire demeure neutre à l'égard du respect ou non des autres conditions fixées au troisième alinéa de l'article 215. En effet, les données relatives notamment à la structure des fonds propres de la société, aux actions détenues, aux dividendes distribués, et susceptibles d'influencer la situation fiscale de la SFS, ne sont pas connues. Dès lors, rien ne peut garantir que les SFS actuellement imposées à l'ISOC au taux plein seront, au bénéfice de la présente proposition de loi, imposées au taux progressif.

Ces précisions étant apportées, l'estimation de l'impact doit être considérée comme théorique et maximale. La méthode utilisée consiste à sélectionner les SFS dont les revenus imposables sont inférieurs au seuil fixé à l'art. 215 CIR92 et qui sont actuellement imposées au taux fixe et à appliquer, pour les trois exercices d'imposition, le taux progressif correspondant. Tout en rappelant que les données relatives aux deux derniers exercices sont encore provisoires¹, l'estimation réalisée par la Cour donne pour les exercices 2002, 2003, 2004 respectivement 52.430 EUR, 69.097 EUR et 28.561 EUR

¹ La comparaison, compte tenu de l'état d'avancement des travaux de taxation, est davantage pertinente entre les exercices 2002 et 2003 qu'entre les exercices 2003 et 2004.

haar aangifte vermelden of ze kan genieten van het progressief tarief dat wordt beoogd in art. 215, 2^e lid, WIB 92. In dat verband kan enkel een controle a posteriori door de taxatiediensten de fouten corrigeren die de belastingplichtige heeft gemaakt.

Wanneer men over de belastbare grondslag van elke VSO beschikt en over het belastingtarief dat wordt toegepast in het licht van de artikelen 215 en 216 WIB 92, is het betrekkelijk gemakkelijk de budgettaire weerslag te ramen als men het progressief tarief toepast in plaats van het vast tarief. Gelet op voorliggend wetsvoorstel preciseert het hof echter dat een dergelijke raming volledig theoretisch blijft en enkel kan worden beoordeeld *wanneer alle andere dingen ongewijzigd blijven*.

Vooreerst dient men de impact van dit wetsvoorstel te relativeren aangezien het betrekking heeft op een klein aantal vennootschappen, namelijk 143, 157 en 176 voor respectievelijk 2002, 2003 en 2004. Bovendien worden ongeveer 45% van die vennootschappen belast volgens het progressief tarief en genieten meer dan 10% het vaste tarief dat bepaald is in artikel 216 WIB 92.

Daar het wetsvoorstel slechts betrekking heeft op één van de vijf voorwaarden van uitsluiting van het progressief tarief, blijft het meten van de budgettaire weerslag vervolgens neutraal in het licht van het al dan niet naleven van de andere voorwaarden die in het derde lid van artikel 215 zijn vastgelegd. De gegevens in verband met inzonderheid de structuur van het eigen vermogen van de vennootschap, de aandelen in bezit, de uitgekeerde dividenden, die de fiscale toestand van de VSO kunnen beïnvloeden, zijn niet bekend. Niets kan bijgevolg garanderen dat de VSO die thans in de VenB tegen het volle tarief worden belast, zullen worden belast tegen het progressieve tarief wanneer ze van het onderhavige wetsvoorstel genieten.

Na die preciseringen moet de raming van de budgettaire weerslag hier worden beschouwd als een theoretische maximumwaarde. De gehanteerde methode bestaat erin de VSO te selecteren waarvan de belastbare inkomsten lager liggen dan de drempelwaarde die is vastgelegd in art. 215 WIB 92 en die thans worden belast tegen het vaste tarief, en voor de drie aanslagjaren het overeenstemmende progressieve tarief toe te passen. Er wordt aan herinnerd dat de gegevens in verband met de laatste twee aanslagjaren nog voorlopig zijn¹, maar de raming van het Rekenhof geeft voor de

¹ Rekening houdend met de stand van de vorderingen van de taxatiewerkzaamheden is de vergelijking tussen de aanslagjaren 2002 en 2003 relevanter dan tussen de aanslagjaren 2003 en 2004.

de pertes de recettes pour le Trésor. Cet impact négatif est logique dans la mesure où la proposition vise à octroyer un taux d'imposition plus avantageux à une catégorie de contribuables. Le nombre limité de contribuables réduit fortement son ampleur.

4. Conclusion

La Cour des comptes rappelle que sont actuellement enregistrées dans la Banque Carrefour des Entreprises 313 sociétés à finalité sociale. Selon le SPF Finances, 156 SFS ont été identifiées et assujetties à l'ISOC (exercice d'imposition 2004). Environ 45% bénéficient actuellement du tarif progressif de l'article 215, al. 2, CIR92. L'application de ce taux est subordonnée au respect de cinq conditions. Or, la proposition de loi ne vise qu'une seule de ces conditions. On ne peut évidemment en déduire que les SFS, actuellement taxées au taux plein, pourront conséquemment bénéficier du taux progressif si la seule condition liée à la rémunération allouée à un dirigeant d'entreprise est respectée. D'autres éléments, comme la politique de distribution des dividendes, sont ignorés des statistiques fiscales utilisées et réduisent dès lors la pertinence de l'estimation.

En conclusion, la Cour estime que l'adoption de la proposition de loi de Mme Lalieux et MM. Mathot et Dehu entraînerait un manque à gagner en terme de recettes fiscales, mais qui serait limité par le petit nombre de contribuables visés.

aanslagjaren 2002, 2003 en 2004 respectievelijk 52.430 EUR, 69.097 EUR en 28.561 EUR minder inkomsten voor de schatkist. De negatieve impact op de belastingontvangsten is volkomen logisch aangezien het wetsvoorstel een voordeligere belastingvoet wil toekennen aan een categorie belastingplichtigen. Het beperkte aantal belastingplichtigen in kwestie verklaart de lage impact ervan.

4. Conclusie

Het Rekenhof herinnert eraan dat thans 313 vennootschappen met een sociaal oogmerk zijn geregistreerd in de Kruispuntbank van de Ondernemingen. Volgens de FOD Financiën werden 156 belastingplichtigen als zodanig geïdentificeerd en aan de VenB onderworpen (aanslagjaar 2004). Ongeveer 45% geniet thans van het progressief tarief waarvan sprake in artikel 215, 2^e lid, WIB 92. Er moet aan vijf voorwaarden worden voldaan vooraleer dat tarief kan worden toegepast. Het wetsvoorstel beoogt weliswaar maar één van die voorwaarden. Er kan natuurlijk niet worden afgeleid dat de VSO, die thans tegen het volle tarief worden belast, bijgevolg zullen kunnen genieten van het progressieve tarief als enkel de voorwaarde in verband met de bezoldiging van de bedrijfsleider in acht is genomen. De fiscale statistieken die worden gebruikt, zeggen niets over andere elementen, zoals het beleid inzake de uitkering van dividend; die statistieken beperken bijgevolg de relevantie van de raming.

Het Rekenhof is tot besluit van oordeel dat de goedkeuring van het wetsvoorstel van mevrouw Lalieux en van de heren Mathot en Dehu zou leiden tot een derving van fiscale ontvangsten. Aangezien dat voorstel thans slechts een klein aantal belastingplichtigen beoogt, zou de weerslag ervan beperkt zijn.