

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

3 februari 2015

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992,
teneinde de non-profitsector met
gemeentelijk belang te beschermen
en vrij te stellen van de
vennootschapsbelasting**

(ingediend door de heer Alain Mathot c.s.)

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

3 février 2015

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992,
visant à protéger et
exempter le secteur non marchand
d'intérêt communal
de l'impôt des sociétés**

(déposée par M. Alain Mathot et consorts)

SAMENVATTING

Dit wetsvoorstel strekt ertoe de intercommunale verenigingen en de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden waarvan de hoofdactiviteit met de taken van gemeentelijk belang verband houdt, vrij te stellen van de vennootschapsbelasting.

RÉSUMÉ

La proposition de loi vise à exempter de l'impôt des sociétés les intercommunales et les structures de coopération communales dont l'activité principale se rapporte aux missions d'intérêt communal.

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	:	socialistische partij anders
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
cdH	:	centre démocrate Humaniste
VB	:	Vlaams Belang
PTB-GOI	:	Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture
FDF	:	Fédéralistes Démocrates Francophones
PP	:	Parti Populaire

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

DOC 54 0000/000: Parlementair document van de 54^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
 QRVA: Schriftelijke Vragen en Antwoorden
 CRIV: Voorlopige versie van het Integraal Verslag
 CRABV: Beknopt Verslag
 CRIV: Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)

PLEN: Plenum
 COM: Commissievergadering
 MOT: Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 54 0000/000: Document parlementaire de la 54^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
 QRVA: Questions et Réponses écrites
 CRIV: Version Provisoire du Compte Rendu intégral
 CRABV: Compte Rendu Analytique
 CRIV: Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)

PLEN: Séance plénière
 COM: Réunion de commission
 MOT: Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

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

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

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
 courriel: publications@lachambre.be

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

1. Fiscale regeling voor de vennootschappen met sociaal oogmerk

De minister van Financiën heeft het volgende aangegeven tijdens de parlementaire bespreking van de tekst die de programmawet van 19 december 2014 zou worden:

1. “Niet alle intercommunales zullen krachtens deze programmawet aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen. Hun uitsluiting is evenwel niet meer, zoals in het verleden, automatisch. Thans zal worden bekeken of ze commerciële activiteiten uitoefenen. Alleen in dat geval zullen ze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen.”¹;

2. “Onder toepassing van de regeling vallen die intercommunales die als onderneming functioneren of die winstgevendende activiteiten hebben. Hun juridische vorm speelt hierbij geen rol. Veel privéziekenhuizen vallen aldus onder de rechtspersonenbelasting.”²;

3. “De juridische vorm van sommige intercommunales is mogelijk aan herziening toe om zichzelf duidelijkheid te verschaffen en bijvoorbeeld winstgevendende activiteiten statutair uit te sluiten.”³.

De heer Van Biesen (Open Vld) heeft toen verklaard dat “de economische aard, en niet de structuur, bepaalt of een onderneming al dan niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. De fiscus gaat dit vandaag ook al na en belast overeenkomstig.

Het heeft dus geen zin om van statuut te veranderen aangezien het de winstgevendheid van de economische activiteit is die bepaalt of de vennootschapsbelasting moet worden toegepast. Uiteraard wordt in voorkomend geval de totaliteit van de ondernemingsactiviteit onderworpen aan de vennootschapsbelasting.”⁴.

Op grond van die aspecten zou kunnen worden verondersteld dat de intercommunale verenigingen die geen commerciële activiteiten uitoefenen, zich dus geen zorgen hoeven te maken omtrent de wetswijziging.

¹ DOC 54 0672/009, blz. 27.

² DOC 54 0672/009, blz. 28.

³ DOC 54 0672/009, blz. 28.

⁴ DOC 54 0672/009, blz. 28- 29.

DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

1. Régime fiscal des sociétés à finalité sociale

Le ministre des Finances a mentionné lors des travaux parlementaires de la loi-programme du 19 décembre 2014 que:

1. “Toutes les intercommunales ne seront pas soumises à l’impôt des sociétés en vertu de la loi-programme à l’examen. Leur exclusion n’est toutefois plus automatique, comme c’était le cas auparavant. Désormais, les intercommunales seront soumises à l’impôt des sociétés uniquement s’il s’avère, après examen, qu’elles exercent des activités commerciales.”¹;

2. “Les intercommunales qui relèvent du champ d’application de la réglementation sont celles qui fonctionnent comme des entreprises ou qui exercent des activités lucratives. Leur forme juridique ne joue aucun rôle à cet égard. De nombreux hôpitaux privés sont dès lors assujettis à l’impôt des personnes morales.”²;

3. “Il serait peut-être utile de modifier la forme juridique de certaines intercommunales afin de clarifier leur situation et d’exclure statutairement les activités lucratives, par exemple.”³.

Monsieur Luk Van Biesen (Open Vld) a, quant à lui, expliqué que c’est la nature économique, et non la structure, qui détermine si une entreprise est soumise ou non à l’impôt des sociétés. L’administration fiscale le vérifie déjà actuellement et prélève l’impôt en conséquence.

Cela n’a donc aucun sens de changer de statut, étant donné que c’est le caractère lucratif de l’activité économique qui détermine si l’impôt des sociétés doit être appliqué. Bien sûr, la totalité de l’activité de l’entreprise sera soumise à l’impôt des sociétés, le cas échéant⁴.

Sur la base de ces éléments, on pourrait penser que les intercommunales qui n’exercent pas des activités commerciales ne devraient dès lors pas se soucier du changement législatif.

¹ DOC 54 0672/009, page 27.

² DOC 54 0672/009, page 28.

³ DOC 54 0672/009, page 28.

⁴ DOC 54 0672/009, pages 28 et 29.

Toch hebben ze echt reden om zich ongerust te maken omtrent hun fiscale situatie.

Artikel 2, 5°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) omschrijft de begrippen “vennootschap” en “binnenlandse vennootschap” als volgt:

“a) vennootschap: enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard (...);

b) binnenlandse vennootschap: enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten”.

Op grond van dat artikel wordt een rechtspersoon die “een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard”, fiscaal dus gelijkgesteld met een vennootschap.

Voorts bepaalt het WIB 92 het volgende:

1. “Aan de vennootschapsbelasting zijn de binnenlandse vennootschappen onderworpen (...)” (artikel 179);

2. “Aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen (...)

3. de rechtspersonen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, of ingevolge artikel 181 en 182 niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.” (artikel 220, 3°).

Het begrip “winstgevend” betekent niet dat de handeling met winstgevend oogmerk moet worden verricht, wel dat de verrichting op winstgevende wijze geschiedt. De winstgevende activiteit kan worden omschreven als een activiteit die bedoeld is om geld op te brengen, winst op te leveren. De wetgever bedoelt met de uitdrukking “verrichting van winstgevende aard” het resultaat van de verrichting, niet het nagestreefde oogmerk. Voor de kwalificatie van een rechtspersoon als zijnde “zonder winstoogmerk” wordt uitgegaan van het door die rechtspersoon nagestreefde oogmerk: in tegenstelling tot wat bij een commerciële onderneming het geval is, mag die rechtspersoon niet het oogmerk hebben winst te genereren voor zijn leden.

Et pourtant, ce n'est pas le cas; elles ont effectivement toutes les raisons de se préoccuper de leur situation fiscale!

L'article 2, 5°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) définit les notions de “Société” et de “société résidente”:

“a) société: toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (...);

b) société résidente: toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés.”.

Sur la base de cet article, une personne morale qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est du point de vue fiscal assimilée à une société.

Le CIR 92 mentionne également que:

1. “Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les sociétés résidentes (...)” (article 179);

2. “Sont assujetties à l'impôt des personnes morales (...)

3. les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182.” (article 220, 3°).”.

Le terme “lucratif” ne signifie pas que l'acte doit avoir été posé dans un but de lucre mais qu'il est effectué avec profit. L'activité lucrative peut être définie comme étant une activité qui est destinée à rapporter de l'argent, à procurer des gains. Dans l'expression “opération de caractère lucratif”, c'est le résultat de l'opération que le législateur a en vue et non le but poursuivi. La qualification d'une personne morale comme étant “sans but lucratif” doit être effectuée au regard du but poursuivi par celle-ci, à savoir que cette personne ne doit pas avoir pour objectif de générer des profits pour ses membres, contrairement à la finalité d'une entreprise commerciale.

In artikel 1 van het Wetboek van vennootschappen staat het volgende: “Een vennootschap wordt opgericht door een contract op grond waarvan twee of meer personen overeenkomen iets in gemeenschap te brengen met als doel één of meer nauwkeurig omschreven activiteiten uit te oefenen en met het oogmerk aan de vennoten een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel te bezorgen.”⁵.

Het Wetboek van vennootschappen erkent met name als handelsvennootschap met rechtspersoonlijkheid:

- de vennootschap onder firma, afgekort VOF;
- de gewone commanditaire vennootschap, afgekort Comm. V;
- de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, afgekort BVBA;
- de coöperatieve vennootschap, die zowel met beperkte aansprakelijkheid, afgekort CVBA, als met onbeperkte aansprakelijkheid, afgekort CVOA, kan zijn;
- de naamloze vennootschap, afgekort NV;
- de commanditaire vennootschap op aandelen, afgekort Comm. VA⁶.

De Belgische handelsvennootschappen (VOF, Comm. V, BVBA, CVBA, CVOA, NV en Comm. VA) worden opgericht met het oog op de uitoefening van een winstgevende activiteit.

In dat opzicht vermeldt het Hof van Cassatie⁷ dat:

- krachtens artikel 1832 van het Burgerlijk Wetboek “het winstoogmerk een essentiële vereiste uitmaakt van het vennootschapscontract, zowel voor de handelsvennootschappen als voor de burgerlijke vennootschappen met handelsvorm;
- (...) de handelsvennootschappen of burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, geacht worden te zijn opgericht met het oog op het uitoefenen van een winstgevende activiteit”.

Une société est constituée par un contrat aux termes duquel deux ou plusieurs personnes mettent quelque chose en commun, pour exercer une ou plusieurs activités déterminées et dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial, direct ou indirect⁵.

Le Code des sociétés reconnaît notamment en tant que société commerciale dotée de la personnalité juridique:

- la société en nom collectif, en abrégé SNC;
- la société en commandite simple, en abrégé SCS;
- la société privée à responsabilité limitée, en abrégé SPRL;
- la société coopérative, qui peut être à responsabilité limitée, en abrégé SCRL, ou à responsabilité illimitée, en abrégé SCRI;
- la société anonyme, en abrégé SA;
- la société en commandite par actions, en abrégé SCA⁶.

Les sociétés commerciales belges (SNC, SCS, SPRL, SCRL SCRI, SA et SCA,) sont constituées pour exercer une activité lucrative.

À cet égard, la Cour de cassation⁷ mentionne que:

- en vertu de l’article 1832 du Code civil, (...) le but lucratif constitue une exigence essentielle du contrat de société, tant pour les sociétés commerciales que pour les sociétés civiles à forme commerciale;
- les sociétés commerciales ou sociétés civiles ayant adopté la forme juridique d’une société commerciale sont réputées avoir été constituées en vue de l’exercice d’une activité lucrative.

⁵ Artikel 1, eerste lid, van het Wetboek van vennootschappen.

⁶ Artikel 2, § 2, van het Wetboek van vennootschappen.

⁷ 20 mei 2005 — F.02 0036.N/1. Overigens werd artikel 1832 van het Burgerlijk Wetboek opgeheven bij de wet van 7 mei 1999.

⁵ Article 1 du Code des sociétés.

⁶ Article 2, § 2 du Code des sociétés.

⁷ 20 mai 2005 — F.02 0036.N/1. A noter que l’article 1832 du Code civil a été abrogé par la loi du 7 mai 1999.

Het commentaar op het WIB 92 preciseert dat:

— de Belgische handelsvennootschappen (NV, Comm. VA, VOF, Comm. V, BVBA, CVBA en CVOA zich over het algemeen effectief wijden aan “een of andere nijverheids-, handels- of landbouwonderneming, ofwel aan een winstgevende bezigheid, ofwel aan beide, en moeten alle winsten en baten die ze behalen worden geacht van die werkzaamheid voort te komen”⁸;

— het begrip “een onderneming exploiteren of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard” niet noodzakelijk het nastreven van winst in zich sluit: “er is niet vereist dat de vennootschap tracht rechtstreeks of onrechtstreeks een — middellijk of onmiddellijk — stofelijk voordeel aan haar aandeelhouders of vennoten te verschaffen; het volstaat dat ze zich met een bestendige beroepswerkzaamheid bezighoudt die in feite winsten of baten oplevert”⁹.

De hierboven vermelde vennootschappen met rechtspersoonlijkheid worden “vennootschappen met een sociaal oogmerk” genoemd indien ze niet gericht zijn op de verrijking van hun vennoten, en wanneer hun statuten:

1) bepalen dat de vennoten geen of een beperkt vermogensvoordeel nastreven;

2) nauwkeurig omschrijven wat het sociale oogmerk is van de activiteiten die ze overeenkomstig het doel van de vennootschap verrichten, waarbij het voornaamste oogmerk niet mag bestaan in het verlenen van een onrechtstreeks vermogensvoordeel aan de vennoten;

3) omschrijven op welke wijze de winst wordt besteed overeenkomstig het interne en externe oogmerk van de vennootschap, met inachtneming van de hiërarchie vastgelegd in de statuten van de vennootschap, en op welke wijze de reserves worden gevormd;

4) bepalen dat niemand aan de stemming in de algemene vergadering mag deelnemen met meer dan een tiende van het aantal stemmen verbonden aan de vertegenwoordigde aandelen; dit percentage wordt op een twintigste gebracht wanneer een of meer vennoten de hoedanigheid hebben van personeelslid in dienst genomen door de vennootschap;

5) bepalen dat het beperkte rechtstreekse vermogensvoordeel dat de vennootschap aan de vennoten uitkeert, niet hoger mag zijn dan de rentevoet vastgesteld door de Koning ter uitvoering van de wet van

⁸ Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, commentaar nr. 179/16.

⁹ Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, commentaar nr. 179/12.

Le commentaire du CIR 92 précise que:

— les sociétés commerciales belges (SA, SCA, SNC, SCS, SPRL, SC et SCRI) se livrent donc effectivement soit à une exploitation industrielle, commerciale ou agricole quelconque, soit à une occupation lucrative, soit aux deux à la fois, et tous les bénéfices et profits généralement quelconques qu’elles réalisent doivent être considérés comme résultant de cette activité⁸;

— la notion de “se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif” n’implique pas nécessairement la poursuite d’un but de lucre: il ne faut plus que la société cherche à procurer (directement ou indirectement) à ses actionnaires ou associés, un gain matériel (immédiat ou différé); il suffit qu’elle se livre à une activité professionnelle permanente, qui est productive de bénéfices ou de profits⁹.

Les sociétés dotées de la personnalité juridique énumérées ci-dessus sont appelées sociétés à finalité sociale lorsqu’elles ne sont pas vouées à l’enrichissement de leurs associés et lorsque leurs statuts:

1) stipulent que les associés ne recherchent qu’un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial;

2) définissent de façon précise le but social auquel sont consacrées les activités visées dans leur objet social et n’assignent pas pour but principal à la société de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect;

3) définissent la politique d’affectation des profits conforme aux finalités internes et externes de la société, conformément à la hiérarchie établie dans les statuts de ladite société, et la politique de constitution de réserves;

4) stipulent que nul ne peut prendre part au vote à l’assemblée générale pour un nombre de voix dépassant le dixième des voix attachées aux parts ou actions représentées; ce pourcentage est porté au vingtième lorsqu’un ou plusieurs associés ont la qualité de membre du personnel engagé par la société;

5) stipulent, lorsque la société procure aux associés un bénéfice patrimonial direct limité, que le bénéfice distribué à ceux-ci ne peut dépasser le taux d’intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant

⁸ Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992, n° 179/16.

⁹ Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992, n° 179/12.

20 juli 1955 houdende instelling van een Nationale Raad voor de Coöperatie, toegepast op het werkelijk gestorte bedrag van de aandelen;

6) bepalen dat de bestuurders of zaakvoerders ieder jaar een bijzonder verslag uitbrengen over de wijze waarop de vennootschap toezicht heeft uitgeoefend op het oogmerk dat zij overeenkomstig het 2° heeft vastgesteld; dat verslag moet inzonderheid aangeven dat de uitgaven inzake investeringen, inzake de werkingskosten en bezoldigingen bestemd zijn om de verwezenlijking van het sociale oogmerk van de vennootschap te bevorderen;

7) regels vaststellen op grond waarvan aan ieder personeelslid de mogelijkheid wordt geboden om uiterlijk één jaar na zijn indienstneming door de vennootschap, de hoedanigheid van vennoot te verkrijgen; deze bepaling is niet van toepassing op de personeelsleden die niet volledig handelingsbekwaam zijn;

8) de regels vaststellen op grond waarvan personeelsleden die niet langer door een arbeidsovereenkomst met de vennootschap zijn gebonden, uiterlijk één jaar na het einde van die overeenkomst, desgewenst afstand kunnen doen van de hoedanigheid van vennoot;

9) bepalen dat na de aanzuivering van het hele passief en de terugbetaling aan de vennoten van hun inbreng, hetgeen na de vereffening overblijft, een bestemming krijgt die zo nauw mogelijk aansluit bij het sociaal oogmerk van de vennootschap¹⁰.

De in artikel 661, eerste lid, 2°, van het Wetboek van vennootschappen opgenomen woorden “onrechtstreeks vermogensvoordeel” beogen het verwezenlijken van een besparing. De vennoten van een vennootschap met een sociaal oogmerk mogen via hun participatie in een dergelijke onderneming geen besparing voor eigen rekening verwezenlijken¹¹.

Anders dan wat bij de vzw's het geval is, mag het hoofddoel van de vennootschap met een sociaal oogmerk niet bestaan uit het toekennen van een onrechtstreeks vermogensvoordeel aan de vennoten¹².

In de voorbereidende parlementaire stukken wordt voorts het volgende gepreciseerd:

— “indien aanvaard zou worden dat een vennootschap die niet de rechtstreekse verrijking van haar vennoten maar wel vooral een besparing beoogt, een

institution d'un Conseil national de la Coopération, appliqué au montant effectivement libéré des parts ou actions;

6) prévoient que, chaque année, les administrateurs ou gérants feront rapport spécial sur la manière dont la société a veillé à réaliser le but qu'elle s'est fixé conformément au 2°; ce rapport établira notamment que les dépenses relatives aux investissements, aux frais de fonctionnement et aux rémunérations sont conçues de façon à privilégier la réalisation du but social de la société;

7) prévoient les modalités permettant à chaque membre du personnel d'acquérir, au plus tard un an après son engagement par la société, la qualité d'associé; cette disposition ne s'applique pas aux membres du personnel qui ne jouissent pas de la pleine capacité civile;

8) prévoient les modalités permettant que le membre du personnel qui cesse d'être dans les liens d'un contrat de travail avec la société perde, un an au plus tard après la fin de ce lien contractuel, la qualité d'associé;

9) stipulent que, après l'apurement de tout le passif et le remboursement de leur mise aux associés, le surplus de liquidation recevra une affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la société¹⁰.

Les termes “bénéfice patrimonial indirect” repris à l'article 661, alinéa 1^{er}, 2°, du Code des sociétés visent le fait de réaliser une économie. Les associés d'une société à finalité sociale ne peuvent, par leur participation à ce type d'entreprise, réaliser une économie dans leur propre chef¹¹.

Le but principal de la société à finalité sociale ne peut être, à la différence des ASBL, de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct¹².

Les travaux parlementaires précisent que:

— si l'on considérait qu'une société qui ne recherche pas l'enrichissement direct de ses membres, mais recherche à titre principal une économie, peut être une

¹⁰ Artikel 661 van het Wetboek van vennootschappen.

¹¹ *Stuk Senaat* nr. 1086 — 2 (1993-1994), blz. 300.

¹² *Stuk Senaat* nr. 1086 — 2 (1993-1994), blz. 306.

¹⁰ Article 661 du Code des sociétés.

¹¹ *Doc Sénat* n° 1086 — 2 (1993-1194) page 300.

¹² *Doc Sénat* n° 1086 — 2 (1993-1194) page 306.

“vennootschap met een sociaal oogmerk” kan zijn, dan zouden de vzw’s VBO, Fabrimetal of Vinçotte ook in deze categorie gerangschikt kunnen worden”¹³;

— dat onrechtstreeks vermogensvoordeel kan ook bestaan uit een besparing¹⁴.

Op basis van de voormelde beginselen werd tijdens de parlementaire bespreking van het wetsvoorstel tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen¹⁵ het volgende vermeld:

— intercommunale verenigingen die er voornamelijk op gericht zijn door het gemeenschappelijk verrichten van bepaalde activiteiten besparingen te verwezenlijken, kunnen derhalve geen vennootschappen met een sociaal oogmerk zijn;

— intercommunale verenigingen kunnen geen vennoot worden van een vennootschap met een sociaal oogmerk.

Het voor de vennootschap met een sociaal oogmerk geldend fiscaal stelsel wordt bepaald volgens de regels die ook voor de andere vennootschappen gelden. In het licht van de bepalingen die zijn vervat in de artikelen 2, § 2, en 179, van het WIB 92, moet een vennootschap met een sociaal oogmerk *a priori* aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen.

Zulks blijkt onder meer uit het antwoord op de parlementaire vraag van de heer Canon van 1 april 1996, betreffende het fiscaal stelsel betreffende de vennootschappen met een sociaal oogmerk¹⁶. De toenmalige minister gaf daarbij het volgende aan:

“Op het vlak van de inkomstenbelastingen en bij ontstentenis van bijzondere bepalingen ter zake, moet het fiscaal statuut van vennootschappen met een sociaal oogmerk (...) worden bepaald volgens dezelfde beginselen als voor de andere vennootschappen.

Ten overstaan van de bepalingen van de artikelen 2, § 2, en 179 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) zullen die vennootschappen derhalve *a priori* aan de vennootschapsbelasting moeten worden onderworpen.

“société d’intérêt social”, les ASBL “FEB”, “Fabrimetal” ou “Vinçotte” pourraient rentrer dans cette catégorie¹³;

— ce bénéficie patrimonial indirect peut également consister en une économie¹⁴.

Sur la base des principes repris ci-dessus, les travaux parlementaires de la proposition de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales¹⁵ mentionnent que:

— les intercommunales qui sont principalement destinées, par l’exercice commun de certaines activités, à réaliser des économies ne peuvent dès lors être des sociétés à finalités sociale;

— les intercommunales ne peuvent pas acquérir la qualité d’associé d’une société à finalité sociale.

Le régime fiscal de la société à finalité sociale se détermine suivant les mêmes règles que pour les autres sociétés. Eu égard aux dispositions des articles 2, § 2 et 179, du CIR 92, une société à finalité sociale doit être assujettie, *a priori*, à l’impôt des sociétés.

Ceci ressort notamment de la réponse donnée à la questions parlementaire de M. José Canon du 1^{er} avril 1996, concernant le régime fiscal des sociétés à finalité sociale¹⁶. Le ministre de l’époque donna la réponse suivante:

“Sur le plan des impôts sur les revenus et à défaut de dispositions spécifiques les concernant, le régime fiscal des sociétés à finalité sociale se détermine suivant les mêmes règles que pour les autres sociétés.

Eu égard aux dispositions des articles 2, § 2 et 179 du CIR 92, ces sociétés devront, par conséquent, être assujetties, *a priori*, à l’impôt des sociétés.

¹³ Stuk Senaat nr. 1086 — 2 (1993-1994), blz. 300.

¹⁴ DOC 1005/25 — 94/95, blz. 15.

¹⁵ DOC 1005/25 — 94/95, blz. 15.

¹⁶ Vraag nr. 374 ingediend op 1 april 1996, gericht aan de vice-eersteminister en minister van Financiën en Buitenlandse Handel, Bulletin van schriftelijke vragen en antwoorden B 34. De minister heeft geantwoord in het Bulletin van schriftelijke vragen en antwoorden B 38 van 17 juni 1996, bladzijde 4930.

¹³ DOC Sénat n° 1086 — 2 (1993-1194) page 300.

¹⁴ DOC 1005/25 — 94/95, page 15.

¹⁵ DOC 1005/25 — 94/95, page 15.

¹⁶ Question n°374 introduite le 1^{er} avril 1996, adressée au vice-premier ministre et ministre des Finances et du Commerce extérieur, Bulletin des questions et réponses écrites B34, ayant reçu la réponse du ministre dans le bulletin des questions et réponses écrites B38 du 17 juin 1996, page 4930.

Diezelfde vennootschappen zullen evenwel uit het toepassingsdomein van de vennootschapsbelasting kunnen worden gesloten (en derhalve aan de rechtspersonenbelasting worden onderworpen) indien ze:

— vooreerst kunnen worden aangemerkt als rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven;

— en bovendien ofwel uitsluitend of hoofdzakelijk werkzaam zijn binnen de bevoorrechte gebieden opgesomd in artikel 181, WIB 92 ofwel zich beperken tot de toegelaten verrichtingen bedoeld in artikel 182, WIB 92.

In verband met wat voorafgaat kan worden verduidelijkt dat:

— het op de bedoelde vennootschappen toepasselijke belastingstelsel geval per geval zal moeten worden beoordeeld;

— het begrip “geen winstoogmerk nastreven” inzonderheid impliceert dat de rechtspersoon niet tracht rechtstreeks of onrechtstreeks een — middellijk of onmiddellijk — stoffelijk voordeel aan zijn aandeelhouders of vennoten te verschaffen;

— de administratie van mening is dat een rechtspersoon een winstoogmerk nastreeft zodra onder meer in de mogelijkheid is voorzien tot het uitkeren van een dividend, hoe gering het bedrag ervan ook is.”

Er moet worden gepreciseerd dat de minister van Financiën over de laatste voorwaarde reeds had aangegeven dat de vennootschappen met een sociaal oogmerk “derhalve *a priori* aan de vennootschapsbelasting moeten worden onderworpen. Zulks zal alleszins het geval zijn van zodra de uitkering van een dividend, hoe gering ook, statutair niet verboden is. Wanneer de uitkering van een dividend (...) statutair wordt verboden zal de vennootschap uit het toepassingsdomein van de vennootschapsbelasting kunnen worden gesloten — en derhalve aan de rechtspersonenbelasting kunnen worden onderworpen (...)”¹⁷.

Op grond van een en ander kan men niet om de vaststelling heen dat de intercommunale verenigingen die de rechtsvorm van naamloze vennootschap, dan

Ces mêmes sociétés peuvent cependant être exclues du champ d’application de l’impôt des sociétés et, par conséquent, être assujetties à l’impôt des personnes morales:

— si elles peuvent, tout d’abord, être considérées comme des personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif;

— et si, en outre, soit elles se livrent, à titre exclusif ou principal, à des activités dans les domaines privilégiés énumérés à l’article 181 du CIR 92, soit elles se limitent aux opérations autorisées, visées à l’article 182 du CIR 92.

Au sujet de ce qui précède, on peut d’ores et déjà préciser:

— que le régime d’imposition applicable aux sociétés en cause devra être apprécié au cas par cas;

— que la notion de “ne pas poursuivre un but lucratif” implique notamment que la société ne cherche pas à procurer (directement ou indirectement) à ses actionnaires ou associés un gain matériel immédiat ou différé;

— que, de l’avis de l’administration, une personne morale poursuit un but de lucre dès qu’est prévue la possibilité de distribuer un dividende, aussi limité soit-il.”

Il faut préciser que le ministre des Finances s’était déjà exprimé comme suit au sujet de la dernière condition: “les sociétés à finalité sociale doivent par conséquent “être assujetties *a priori* à l’impôt des sociétés”; ce sera “certainement le cas dès que la distribution d’un dividende, aussi minime soit-il, n’est pas interdite statutairement”; lorsque la distribution d’un dividende est interdite statutairement, la société peut “être exclue du champ d’application de l’impôt des sociétés et, par conséquent, être assujettie à l’impôt des personnes morales [...]”¹⁷.

Sur la base de ces différents éléments, on doit constater que les intercommunales qui ont adopté la forme juridique soit de la société anonyme soit de la société

¹⁷ Bericht van het ministerie van Financiën, *Belgisch Staatsblad*, 13 juli 1996, blz. 19213.

¹⁷ Avis du ministère des Finances, *M.B.*, 13 juillet 1996.

wel van coöperatieve vennootschap¹⁸ hebben aangenomen, ambtshalve zullen worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting¹⁹, zonder enige mogelijkheid om zich aan die belasting te onttrekken aangezien:

— de intercommunale verenigingen die er voornamelijk op gericht zijn besparingen te verwezenlijken door het gemeenschappelijk verrichten van bepaalde activiteiten, derhalve geen vennootschappen met een sociaal oogmerk kunnen zijn;

— de wet niet voorziet in de omvorming van een naamloze vennootschap of een coöperatieve vennootschap in een vereniging zonder winstoogmerk; zulks houdt in dat de oorspronkelijke vennootschap (dus de naamloze vennootschap of de coöperatieve vennootschap) met het oog op de omvorming moet worden vereffend en dat een nieuwe rechtspersoon (dus een vereniging zonder winstoogmerk) moet worden opgericht, met alle daar normaal uit voortvloeiende gevolgen (administratief, boekhoudkundig, sociaal, contractueel enzovoort).

Die situatie stemt niet overeen met wat wordt aangegeven in de kennisgeving bij de begroting (15 oktober 2014).

Daar staat te lezen dat vanaf het aanslagjaar 2015 de vennootschapsbelasting van toepassing zal zijn op de intercommunale verenigingen, behalve die welke worden vermeld in artikel 180, 2°, van het WIB 92 en dat om die reden artikel 180, 1°, van het WIB 92 moet worden aangepast; die regeling zou niet gelden voor de non-profitsector, die overeenkomstig 220, 2° en 3°, van het WIB 92 aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen.

2. Doelstellingen van het wetsvoorstel

De in uitzicht gestelde artikelen 180/1 en 220, 2°, van het WIB 92 bepalen dat de intercommunale verenigingen niet aan de rechtspersonenbelasting worden onderworpen wanneer ze belast zijn met taken van gemeentelijk belang die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking hebben, of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden worden uitgevoerd, of nog wanneer zij krachtens de wet met een taak van algemeen belang zijn belast.

Ter zake worden in het bijzonder de niet-commerciële activiteiten bedoeld wanneer zij worden uitgevoerd in het kader van een intercommunale vereniging (zoals

coopérative¹⁸ seront d'office assujetties¹⁹ à l'impôt des sociétés sans aucune possibilité d'échapper à cet impôt, étant donné:

— que les intercommunales qui sont principalement destinées, par l'exercice commun de certaines activités, à réaliser des économies ne peuvent dès lors être des sociétés à finalité sociale;

— que la transformation d'une société anonyme ou d'une société coopérative en une ASBL n'est pas prévue par la loi: ceci entraîne que cette transformation oblige à liquider la société primitive (à savoir la société anonyme ou la société coopérative) et à constituer une nouvelle personne morale (à savoir une ASBL) avec toutes les conséquences (administratives, comptables, sociales, contractuelles, etc.) qui en découlent normalement.

Cette situation va à l'encontre de la notification budgétaire du 15 octobre 2014 qui précisait:

"A partir de l'exercice d'imposition 2015, les intercommunales, à l'exception de celles qui sont mentionnées à l'article 180, 2°, du CIR 92, seront sujettes à l'impôt des sociétés. A cet effet, il convient d'adapter notamment l'article 180, 1° du CIR 92. Ceci à l'exception du secteur non marchand qui, conformément à l'article 220, 2° et 3°, du CIR 92, est assujetti à l'impôt des personnes morales."

2. Objectifs de la proposition de loi

En vertu des articles 180/1 et 220, 2°, du CIR 92, les intercommunales ne sont pas assujetties à l'impôt des personnes morales lorsqu'elles sont chargées de missions d'intérêt communal ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ou lorsqu'elles sont chargées, en vertu de la loi, d'une mission d'intérêt général.

On vise ici, en particulier, les activités non-marchandes lorsqu'elles sont exercées sous la forme d'une intercommunale, tels que les services de santé, d'aide

¹⁸ Dit geldt voor alle intercommunale verenigingen die ressorteren onder het decreet van het Waals Gewest.

¹⁹ Vanaf het aanslagjaar 2016, als hun boekjaar wordt afgesloten op 31 december 2015.

¹⁸ C'est le cas de l'ensemble des intercommunales régies par le décret de la Région Wallonne.

¹⁹ A partir de l'exercice d'imposition 2016 si leur exercice comptable se clôture le 31 décembre 2015.

gezondheidszorg, bijstand aan personen, kinderdagverblijven, bejaardentehuizen, rust- en verzorgingstehuizen, ziekenhuizen enzovoort). Krachtens artikel 2 van de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen vervullen de ziekenhuizen immers een taak van algemeen belang.

Nagaan of de uitgeoefende nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen bijkomstig zijn, moet worden beoordeeld in het licht van de gehele activiteit van de betrokken intercommunale vereniging. Die voorwaarde moet geval per geval (per intercommunale vereniging) worden onderzocht, waarbij rekening wordt gehouden met de bijzonderheden van elk ervan.

Om te bepalen of de nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen al dan niet bijkomstig zijn, kan men zich meer bepaald baseren op het correlatiecriterium en het kwantitatieve criterium.

Het correlatiecriterium is relevant als de nijverheids-, handels- of landbouwverrichting een noodzakelijk uitvloeisel is van de taak van algemeen belang, dus als die taak zonder de uitoefening van de betrokken verrichting onmogelijk wordt. Die verrichting vloeit dan gewoonweg voort uit de taak van algemeen belang, in die zin dat die verrichting louter samen met die taak wordt uitgeoefend, dat wil zeggen tegelijkertijd en op dezelfde plaats.

Het ligt voor de hand dat een intercommunale vereniging het recht behoudt om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van rechtspersonenbelasting als zij benevens haar taak van algemeen belang, ook nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen uitoefent die onontbeerlijk zijn voor het realiseren van haar taak. Het correlatiecriterium behelst de nijverheids-, handels- of landbouwverrichting die financieel nodig is voor de voortzetting van de taak van algemeen belang.

Om te beoordelen of de nijverheids-, handels- of landbouwverrichting bijkomstig is, moet dus worden uitgegaan van de ingezette materiële middelen: de omvang van de voor de nijverheids-, handels- of landbouwverrichting ingezette materiële middelen moet worden vergeleken met de omvang van de voor de taak van algemeen belang ingezette middelen. Als uit die vergelijking blijkt dat de voor de nijverheids-, handels- of landbouwverrichting ingezette middelen aanmerkelijk omvangrijker zijn dan de voor de taak van algemeen belang ingezette middelen, is in principe de vennootschapsbelasting van toepassing, mits de rechtspersoon de nijverheids-, handels- of landbouwverrichting

aux personnes, les crèches, les maisons de repos pour personnes âgées, les maisons de repos et de soins, les hôpitaux, ... En outre, en vertu de l'article 2 de la loi relative aux hôpitaux et à d'autres établissements de soins, coordonnée le 10 juillet 2008, les hôpitaux remplissent une mission d'intérêt général.

Le caractère accessoire des opérations industrielles, commerciales ou agricoles exercées doit s'apprécier au vu de l'ensemble de l'activité de l'intercommunale en cause. Cette condition est à examiner au cas par cas (par intercommunale), en tenant compte des particularités propres à chacune d'elle.

Pour établir si des opérations industrielles, commerciales ou agricoles sont ou non accessoires, on peut notamment se baser sur les critères suivants:

- le critère de corrélation;
- le critère quantitatif.

Le critère de corrélation est pertinent dans les cas où l'opération industrielle, commerciale ou agricole est un corollaire nécessaire de la mission d'intérêt général, c'est-à-dire quand cette dernière est rendue impossible sans l'exercice de l'opération en question. Celle-ci découle alors simplement de la mission d'intérêt général, en ce sens qu'elle ne s'exerce que conjointement avec cette dernière, c'est-à-dire en même temps et au même endroit.

Il est clair qu'une intercommunale ne cesse pas de pouvoir bénéficier de la dispense d'assujettissement à l'impôt des personnes morales si, à côté de sa mission d'intérêt général, elle exerce des opérations industrielles, commerciales ou agricoles indispensables pour atteindre sa mission. Le critère de corrélation couvre l'opération industrielle, commerciale ou agricole qui conditionne financièrement la poursuite de la mission d'intérêt général.

Il convient donc, pour apprécier le caractère accessoire de l'opération industrielle, commerciale ou agricole, de partir des moyens matériels mis en œuvre, c'est-à-dire que la comparaison doit alors être faite entre, d'une part, l'importance des moyens matériels mis en œuvre dans l'opération industrielle, commerciale ou agricole et, d'autre part, l'importance des moyens mis en œuvre dans la mission d'intérêt général. Lorsqu'il ressort de cette comparaison que l'importance des moyens mis en œuvre dans l'opération industrielle, commerciale ou agricole est notablement plus importante que celle des moyens affectés à la mission d'intérêt général, l'impôt des sociétés est en principe applicable et ce pour autant

uitoefent volgens soortgelijke beheersvoorwaarden als die welke voor een handelsonderneming gelden.

Mocht een intercommunale vereniging die haar activiteit uitoefent volgens soortgelijke beheersvoorwaarden als die welke voor een handelsonderneming gelden, niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, dan zou de wetgever die rechtspersoon in die zin een voorrecht verlenen dat hem toegestaan wordt de door hem uitgeoefende nijverheids- of handelsverrichtingen onder gunstiger voorwaarden te doen verlopen dan die welke gelden voor een belastingplichtige die aan het normaal belastingstelsel onderworpen is.

Om daadwerkelijke concurrentievervalsing te voorkomen, moet de intercommunale vereniging waarvan de nijverheids- of handelsactiviteit de hoofdactiviteit is en volgens nijverheids- of handelsmethoden werd uitgeoefend, aan de vennootschapsbelasting onderworpen blijven.

que la personne morale exerce l'opération industrielle, commerciale ou agricole selon des modalités de gestion similaires à celles d'une entreprise commerciale.

En n'assujettissant pas à l'impôt des sociétés une intercommunale qui exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles d'une entreprise commerciale, le législateur accorderait à cette personne morale un privilège qui consisterait à lui permettre de pratiquer, pour les opérations industrielles ou commerciales traitées par elle, des conditions plus avantageuses que celles ayant cours chez un contribuable soumis au régime fiscal normal.

Pour éviter une véritable distorsion en matière de concurrence, l'intercommunale, dont l'activité industrielle ou commerciale a un caractère principal et a été exercée selon des méthodes industrielles ou commerciales, doit continuer à être assujettie à l'impôt des sociétés.

Alain MATHOT (PS)
Peter VANVELTHOVEN (sp.a)
Stéphane CRUSNIÈRE (PS)
Ahmed LAAOUEJ (PS)

WETSVOORSTEL**Artikel 1**

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Art. 2

In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt een artikel 180/1 ingevoegd, luidende:

“Art. 180/1. Aan de vennootschapsbelasting zijn niet onderworpen:

— de intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales;

— de intercommunales beheerst door het decreet van het Waals Gewest van 5 december 1996 betreffende de Waalse intercommunales;

— de samenwerkingsverbanden, met uitzondering van interlokale verenigingen, beheerst door het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking, en de projectverenigingen beheerst door het decreet van het Waalse Gewest van 19 juli 2006 tot wijziging van Boek V van het eerste deel van het Wetboek van de plaatselijke democratie en de decentralisatie en betreffende de wijzen van samenwerking tussen gemeenten;

— de autonome gemeentebedrijven

die voornamelijk belast zijn met taken van gemeentelijk belang die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking hebben of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden worden uitgevoerd of die krachtens de wet met een taak van algemeen belang belast zijn”.

Art. 3

In artikel 220 van hetzelfde Wetboek, het laatst gewijzigd bij de wet van 21 februari 2010, wordt het 2° vervangen door wat volgt:

“2° de rechtspersonen die ingevolge artikel 180 of artikel 180/1 niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.”.

PROPOSITION DE LOI**Article 1^{er}**

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Art. 2

Dans le Code des impôts sur les revenus 1992 est inséré un article 180/1, rédigé comme suit

“Art. 180/1. Ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés:

— les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales;

— les intercommunales régies par le décret de la Région wallonne du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes;

— les structures de coopération, à l'exception des associations inter-locales, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale, et les associations de projet régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes;

— les régies communales autonomes;

qui sont principalement chargées de missions d'intérêt communal ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ou qui sont chargées, en vertu de la loi, d'une mission d'intérêt général”.

Art. 3

À l'article 220 du même Code, modifié en dernier par la loi du 21 février 2010, le 2° est remplacé comme suit:

“2° les personnes morales qui, en vertu de l'article 180 ou 180/1, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés.”.

Art. 4

Deze wet heeft uitwerking vanaf het aanslagjaar 2015 en is van toepassing voor de boekjaren die ten vroegste op 1 juli 2015 worden afgesloten.

26 januari 2015

Art. 4

La présente loi entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 et s'applique aux exercices comptables clôturés au plus tôt le 1^{er} juillet 2015.

26 janvier 2015

Alain MATHOT (PS)
Peter VANVELTHOVEN (sp.a)
Stéphane CRUSNIÈRE (PS)
Ahmed LAAOUEJ (PS)