RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 67.522/3
van 25 juni 2020

over

een voorontwerp van wet ‘houdende een wederopbouwreserve voor vennootschappen’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 67.522/3
du 25 juin 2020

sur

un avant-projet de loi ‘portant un réserve de reconstitution pour les sociétés’

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

Op 2 juni 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende een wederopbouwreserve voor vennootschappen'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 16 juni 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 juni 2020.

*

Le 2 juin 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant un réserve de reconstitution pour les sociétés'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 16 juin 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 juin 2020.

*

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe om naar aanleiding van de COVID-19-crisis aan bepaalde vennootschappen de mogelijkheid te bieden om een van inkomstenbelasting vrijgestelde "wederopbouwreserve" aan te leggen tijdens de belastbare tijdperken die verbonden zijn met de aanslagjaren 2022, 2023 en 2024 (ontworpen artikel 194*quater*/1, § 1, eerste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92). Daartoe wordt in titel III ("Vennootschapsbelasting"), hoofdstuk II ("Grondslag van de belasting"), afdeling III ("Vrijgestelde inkomsten"), van het WIB 92 een onderafdeling V/1 ("Wederopbouwreserve") ingevoegd (artikel 2 van het voorontwerp).

Het maximale bedrag van de vrijstelling is gelijk aan het bedrag van de bedrijfsverliezen van het boekjaar, vastgesteld op de afsluitdatum van het boekjaar in 2020, en kan niet meer dan 20 miljoen euro bedragen (ontworpen artikel 194*quater*/1, § 3, eerste lid). Voor vennootschappen die hun boekjaar hebben afgesloten tussen 1 januari en 12 maart 2020 gaat het om het bedrag van de bedrijfsverliezen vastgesteld op de afsluitdatum van het boekjaar in 2021 (idem, tweede lid). Per belastbaar tijdperk wordt de wederopbouwreserve die kan worden aangelegd beperkt tot het bedrag van de gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk vastgesteld voor de samenstelling van de vrijgestelde reserve (ontworpen artikel 194*quater*/1, § 1, tweede lid).

Een aantal vennootschappen worden uitgesloten van de vrijstelling. Het gaat om bepaalde beleggingsvennootschappen, coöperatieve participatievennootschappen en zeescheepvaartvennootschappen (ontworpen artikel 194*quater*/1, § 2, 1°, 2° en 3°). Zijn eveneens uitgesloten: vennootschappen die vanaf 12 maart 2020 tot aan de dag van de indiening van de aangifte die verbonden is aan het aanslagjaar waarin de wederopbouwreserve wordt aangelegd, een vermindering of verdeling van het eigen vermogen hebben verricht (ontworpen artikel 194*quater*/1, § 2, 4°) en vennootschappen die op een moment in de periode van 12 maart 2020 tot de laatste dag van het belastbaar tijdperk waarvoor de vrijstelling wordt genoten een rechtstreekse deelneming hadden in een vennootschap gevestigd in een staat opgenomen in een van de lijsten bedoeld in artikel 307, § 1/2, van het WIB 92 of artikel 179 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92) of tijdens diezelfde periode aan een dergelijke vennootschap betalingen hebben gedaan voor in totaal ten minste 100.000 euro, tenzij is

[1] Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

‡LW-CJGUPGHFJ-GHFCCYX‡

aangetoond dat het gaat om betalingen in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen als gevolg van rechtmatige financiële of economische behoeften (idem, § 4, tweede streepje).

De vrijstelling geldt alleen als de wederopbouwreserve op een of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt is en geboekt blijft, en niet tot grondslag dient voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of toekenning (ontworpen artikel 194*quater*/1, § 4, eerste streepje).

De wederopbouwreserve wordt in een aantal gevallen toch geheel of gedeeltelijk als winst van het belastbare tijdperk aangemerkt. Dat is onder meer het geval bij het verrichten van een inkoop van eigen aandelen, bij het toekennen of uitkeren van dividenden en bij een vermindering of verdeling van het eigen vermogen (ontworpen artikel 194*quater*/1, § 5).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Voorafgaande opmerking

3. De indeling van het voorontwerp in titels biedt geen meerwaarde. Er kan dan ook beter van worden afgezien.

Artikel 3

Ontworpen artikel 194*quater*/1, § 2

4. In het ontworpen artikel 194*quater*/1 § 2, 4,° en § 5, eerste lid, 1°, van het WIB 92 is sprake van "inkoop" van eigen aandelen, terwijl bijvoorbeeld in artikel 186 van het WIB 92 melding wordt gemaakt van "verkrijging" van eigen aandelen. Op de vraag of bewust een restrictievere omschrijving wordt gebruikt dan in het voormelde artikel 186, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Deze bewoording wordt ook gebruikt in het ontworpen artikel 194*septies*/1, § 3, WIB 92, en ook in artikel 7 (oorspronkelijk artikel 5) van het ondertussen door de Kamer aangenomen 'wetsontwerp houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie'. (https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174009.pdf) Het is hierbij niet de bedoeling om af te wijken van het toepassingsgebied van artikel 186 WIB 92. Elke verkrijging van eigen aandelen wordt dus hier beoogd.
>
> Het is uitdrukkelijk de bedoeling dat bij de 'inkoop' (verkrijging) van eigen aandelen het tijdstip van verkrijging van de eigen aandelen bepalend is voor de toepassing van deze bepaling en niet de, eventueel op een later moment plaatsvindende, aanmerking als dividend overeenkomstig artikel 186, WIB 92. De hele maatregel is gericht op de eigenvermogensopbouw van de vennootschap. Indien er reeds liquiditeiten (cash out) worden voorzien om de aandeelhouders te bevoordelen, dan komt het voordeel van de vrijstelling te vervallen of wordt er belast."

Indien effectief "verkrijging" wordt bedoeld, dient die term ter wille van de rechtszekerheid in de tekst van de wet te worden gebruikt, en niet "inkoop".

‡LW-CJGUPGHFJ-GHFCCYX‡

Voor zover door de betrokken bepaling ook gevolgen worden verleend aan in het verleden gestelde handelingen (dat zou bijvoorbeeld het geval zijn voor een reeds lang voordien geplande en voorbereide inkoop van eigen aandelen die op 12 maart 2020 effectief is gerealiseerd), zou afbreuk kunnen worden gedaan aan bij de belastingplichtigen gewekte verwachtingen.[2] Desgevallend moeten die handelingen worden uitgezonderd van de ontworpen regeling.

5. Luidens het ontworpen artikel 194*quater*/1, § 2, van het WIB 92 is de regeling niet van toepassing op vier erin opgesomde categorieën van vennootschappen. In de memorie van toelichting wordt – voor de eerste drie categorieën –[3] uiteengezet dat voor de uitsluiting van die gevallen is gekozen omdat het gaat om vennootschappen die "niet onderworpen zijn aan de normale fiscale regeling".

Vennootschappen die onderworpen zijn aan het zogenaamde 'Diamant Stelsel'[4], zijn evenmin onderworpen aan "de normale fiscale regeling". Daarom is aan de gemachtigde gevraagd waarom die vennootschappen niet worden uitgesloten. Hij antwoordde het volgende:

> "Het Diamant Stelsel is niet bedoeld om een voordeel te geven aan de vennootschappen die van deze regeling genieten. Het bepaalt de belastbare basis op basis van omzet, vooral omdat het moeilijk is om de voorraadswijzigingen te beoordelen. Deze kent een uitzonderlijk systeem waarbij een minimumbelasting en minimum bedrijfsleidersbezoldigingen moeten betaald worden. Bovendien doen bedrijven die dit Diamant Stelsel gebruiken dit alleen voor het deel van de omzet dat afkomstig is uit de diamanthandel. Als andere activiteiten inkomsten genereren, worden deze volgens de gewone regeling behandeld, dus buiten het Diamant Stelsel. Vennootschappen uitsluiten op basis van dit Diamant Stelsel zou neerkomen op een voor hen nadelige discriminatie."

De in de memorie van toelichting gegeven verantwoording voor het verschil in behandeling dat uit de ontworpen regeling voortvloeit, is echter niet gebaseerd op het al of niet onderworpen zijn aan een voordeliger belastingstelsel, maar op het feit van het niet onderworpen zijn aan de gemene fiscale regeling. Ook het Diamant Stelsel is een afwijkende fiscale regeling. De in de memorie gegeven verantwoording voldoet dus niet. De stellers van het voorontwerp moeten in de memorie van toelichting een pertinente en afdoende verantwoording verstrekken voor het verschil in behandeling.

Ontworpen artikel 194*quater*/1, § 3

6. Het ontworpen artikel *194quater*/1, § 3, tweede lid, van het WIB 92 bevat een afwijkende regeling voor vennootschappen die hun boekjaar hebben afgesloten tussen 1 januari 2020 en 12 maart 2020. Terwijl de algemene regel is dat het maximumbedrag van de

[2] Zie bijvoorbeeld GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.19.2.

[3] De vierde categorie betreft vennootschappen die volgens de memorie van toelichting worden uitgesloten omdat ze in de referentieperiode hun eigen vermogen hebben verminderd door middel van een verkrijging van eigen aandelen, kapitaalvermindering of dividenduitkering.

[4] Zie de artikelen 67 tot 72 van de programmawet van 10 augustus 2015.

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

vrijstelling wordt bepaald door het bedrag van de bedrijfsverliezen van het boekjaar dat wordt afgesloten in 2020 (zie het eerste lid van de betrokken bepaling), geldt voor die vennootschappen dat daarvoor wordt uitgegaan van de bedrijfsverliezen van het boekjaar dat wordt afgesloten in 2021.[5] Dat is logisch, vermits de bedrijfsverliezen ten gevolge van de COVID-19-crisis verbonden zullen zijn met het boekjaar 2021.

Voor bepaalde van de vennootschappen die onder de algemene regeling vallen, zullen er evenwel negatieve gevolgen zijn. De verliezen die door de vennootschappen worden geleden ten gevolge van de COVID-19-crisis doen zich in het algemeen voor in de periode van half maart tot een stuk in 2020. Voor een vennootschap waarvan het boekjaar wordt afgesloten middenin die periode, zullen die verliezen dus verspreid worden over twee boekjaren. Zoals de algemene regeling is geconcipieerd, heeft ze echter tot gevolg dat slechts de verliezen van één van die boekjaren in aanmerking kunnen worden genomen voor het bepalen van het maximumbedrag van de vrijstelling. Zo zal een vennootschap die haar boekjaar heeft afgesloten op 20 maart 2020, slechts de verliezen die tot die datum zijn geleden in aanmerking kunnen nemen. Met verliezen geleden na 20 maart 2020 zal geen rekening gehouden kunnen worden.

Daarover om een reactie gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Er zal een voorstel uitgewerkt worden dat de toepassing voor vennootschappen met een boekjaar te paard zal verruimen."

Daarmee kan worden ingestemd.

Ontworpen artikel 194*quater*/1, § 4

7. Het ontworpen artikel 194*quater*/1, § 4, tweede streepje[6], van het WIB 92 sluit van het belastingvoordeel uit, de vennootschappen:

- die in de periode van 12 maart 2020 tot laatste de dag van het betrokken belastbaar tijdperk een rechtstreekse deelneming aanhouden in een vennootschap die gevestigd is in een staat die is opgenomen op een van de lijsten waarnaar wordt verwezen in artikel 307, § 1/2, van het WIB 92 of artikel 179 van het KB/WIB 92;

- die in de voormelde periode betalingen hebben gedaan aan vennootschappen die gevestigd zijn in een staat die is opgenomen op een van de lijsten waarnaar wordt verwezen in artikel 307, § 1/2, van het WIB 92 of artikel 179 van het KB/WIB 92, voor zover deze betalingen in de loop van het belastbare tijdperk in totaal ten minste 100.000 euro bedragen en niet wordt aangetoond dat deze betalingen werden verricht in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen die het gevolg zijn van rechtmatige financiële of economische behoeften.

[5] Er geldt telkens ook een absoluut grensbedrag, namelijk 20 miljoen euro.

[6] De elementen van de opsomming opgenomen in de ontworpen paragraaf 4 worden aangegeven met streepjes. Zoals in de andere onderdelen van de ontworpen artikelen moeten de verschillende elementen worden genummerd als "1°" en "2°". In de ontworpen paragraaf 5 moet de verdere onderverdeling van het eerste lid, 4°, worden voorafgegaan door "a)" en "b)".

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

In de memorie van toelichting wordt gesteld dat daarmee wordt beoogd "vennootschappen die banden hebben met belastingparadijzen uit te sluiten van het voordeel van deze vrijstelling".

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, een vennootschap met een rechtstreekse participatie in een vennootschap gevestigd in een belastingparadijs (in welk geval een automatische uitsluiting geldt) en, anderzijds, een vennootschap die aan vennootschappen in dergelijke belastingparadijzen – het kan zelfs om een onrechtstreekse dochtervennootschap gaan - ten minste 100.000 euro heeft betaald (in welk geval een weerlegbare uitsluiting geldt).

Daarover om toelichting verzocht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Vooreerst heeft deze bepaling tot doel om soortgelijke voorwaarden te voorzien als de voorwaarden die door het parlement werden toegevoegd aan de 'tijdelijke aanpassing van de berekening van de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen van de inkomstenbelasting' die is opgenomen in het voormelde wetsontwerp houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (zie ook: https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174006.pdf, p. 9) Zie ook amendement nr. 172: https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174004.pdf.
>
> Naar aanleiding van het advies van de raad van state 67.433, randnummer 8 is bij de bespreking van het WO houdende fiscale bepalingen ter bevordering van de liquiditeit en solvabiliteit van ondernemingen in het kader van de bestrijding van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie in de commissie financiën van 9 juni 2020 het debat opnieuw gevoerd. Een overgrote meerderheid van de commissieleden wenste echter de tekst te behouden.
>
> Vervolgens wordt er op gewezen dat een belastingplichtige die betalingen doet aan een inwoner die gevestigd is in een belastingparadijs niet zo maar te vergelijken valt met een vennootschap die een deelneming aanhoudt in een dochter die gevestigd is in een belastingparadijs. Er kan worden geargumenteerd dat de keuze voor de oprichting van een dochtervennootschap, hetzij het aanhouden van participaties een actieve keuze inhoudt. Hierdoor kan het worden verantwoord dat in het ene geval wel mogelijk is om een tegenbewijs te leveren en in het andere geval niet."

Dit antwoord vormt geen deugdelijke verantwoording voor de verschillende behandeling. Er dient dus nogmaals op gewezen te worden dat, mede gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie, bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld een tegenbewijs te leveren,[7] zodat het gebruik van onweerlegbare wettelijke vermoedens in

[7] In dit verband kan, louter bij wijze van voorbeeld, worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren (zie bv. HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire en Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, ECLI:EU:C:2000:470, punt 62, HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commissie v. Frankrijk*, ECLI:EU:C:2004:129, punten 27 en 28 en HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544, punt 70). C. SANÓ schrijft daarover het volgende in haar doctoraatsproefschrift: "The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it renders excessively difficult or even impossible the production of such proof." (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European*

‡LW-CJGUPGHFJ-GHFCCYX‡

belastingaangelegenheden afgeraden moet worden, vermits de belastingplichtige dan niet de mogelijkheid wordt gelaten om enig tegenbewijs te leveren.[8] Het automatische karakter van de uitsluiting moet daarom worden heroverwogen.

Ontworpen artikel 194*quater*/1, § 5

8. Het ontworpen artikel 194*quater*/1, § 5, eerste lid, van het WIB 92 vangt aan met de woorden "Onverminderd paragraaf 2". Die paragraaf 2 vermeldt categorieën van vennootschappen die het belastingvoordeel niet kunnen genieten, zodat de bepalingen opgenomen in paragraaf 5 er niet op van toepassing zijn. Waarom die woorden "Onverminderd paragraaf 2" nodig worden geacht, is dan ook onduidelijk: uiteraard kan het bepaalde in paragraaf 5 geen afbreuk doen aan de uitsluitingen vermeld in paragraaf 2.

9. Luidens datzelfde ontworpen artikel 194*quater*/1, § 5, eerste lid, van het WIB 92 wordt de wederopbouwreserve in een aantal gevallen, namelijk bij het verrichten van een "inkoop" van eigen aandelen, bij het toekennen of uitkeren van dividenden en bij een vermindering of verdeling van het eigen vermogen, toch geheel of gedeeltelijk als winst van het belastbare tijdperk aangemerkt.

De gemachtigde verstrekte daaromtrent de volgende toelichting:

> "De regering wenst een onderscheid te maken tussen verrichtingen die tot doel hebben het kapitaal te verminderen en bijgevolg de aandeelhouders te bevoordelen, en anderzijds verrichtingen die niet tot doel hebben het kapitaal te verminderen, maar wel de uitkering aan de werknemers van een premie in de vorm van aandelen.[9] Deze laatste zal niet leiden tot uitsluiting van het belastingvoordeel. Dit zal verduidelijkt worden in de memorie van toelichting.
>
> De voorkeur gaat wel uit naar het behoud van de tekst zelf omdat deze dan uniform is met de twee vorige wetteksten waarvan de ene gepubliceerd is in het Belgisch Staatsblad van 29 mei 2020, en de andere reeds een stemming heeft ondergaan in de commissie financiën."

Krachtens het in artikel 170, § 1, van de Grondwet opgenomen fiscale wettigheidsbeginsel dient deze verduidelijking in de tekst van de wet zelf te worden opgenomen.

Tax Law, Wolter Kluwers, 2018, 215). Zie ook: C. SANÓ, "National Tax Law Presumptions and EU Law", *EC Tax Review* 2014, (194), 202-206 en K. LENAERTS, "The concept of 'abuse of law' in the case of the European Court of Justice on Direct Taxation, *MJ*, 2015/3, 351. LENAERTS schrijft: "Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality."

[8] Eerder werd dit reeds opgemerkt, onder meer in adv.RvS 67.433/3 van 27 mei 2020 over een voorontwerp van wet 'houdende fiscale bepalingen ter bestrijding van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie', opmerking 8, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1309/001, 56-57.

[9] Zie in dit verband ook de verklaring van de Minister van Financiën in de Kamer van volksvertegenwoordigers dat inkopen van eigen aandelen in het kader van werknemersparticipatieplannen niet uitgesloten zijn (*Parl.St.* 2019-20, nr. 55-1174/005, 20).

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

10.1. Erop gewezen dat het ontworpen artikel 194*quater*/1, § 5, eerste lid, 4°, van het WIB 92 moeilijk te begrijpen is omwille van de verschillende neven- en onderschikkingen, verduidelijkte de gemachtigde de draagwijdte van die bepaling als volgt:

"De zin bevat enerzijds een voorwaarde tot belastbaarheid

- in haar resultatenrekening onder de post '620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen' een bedrag opneemt onder een drempel van 85 pct. van het bedrag dat voor deze zelfde post is vastgesteld op de afsluitdatum van het boekjaar dat is geëindigd in 2019 als **voor het eerst** tijdens het belastbare tijdperk aan deze voorwaarde wordt voldaan, of

- onder deze zelfde post een bedrag opneemt onder de drempel die voorheen de laagste was als aan dezelfde voorwaarde is voldaan **in een vorig belastbaar tijdperk**

En anderzijds de vaststelling van het belastbare bedrag, nl. het verschil tussen:

- enerzijds het bedrag van de eerder genoemde drempel van 85 pct **(voor het eerst).** respectievelijk het bedrag van de voorheen laagste drempel **(reeds belast in een vorig belastbaar tijdperk),** en;

- anderzijds het bovengenoemde bedrag van de post '620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen' **voor het belastbare tijdperk** dat respectievelijk onder de bovengenoemde drempel van 85 pct. ligt, of dat onder de voorheen laagste drempel ligt.

Er wordt gekeken hoe dit verduidelijkt kan worden."

Dit punt 4° dient duidelijkheidshalve te worden opgesplitst in verschillende afzonderlijke zinnen.

10.2. Aan de gemachtigde werd ook gevraagd wat wordt bedoeld met het zinsdeel "als aan dezelfde voorwaarde is voldaan in een vorig belastbaar tijdperk" in het ontworpen artikel 194*quater*/1, § 5, eerste lid, 4°, van het WIB 92.

De gemachtigde antwoordde:

"Het doel van deze zinsnede is een dubbele belasting van dezelfde basis te vermijden, het is de bedoeling dat indien de voorwaarde onder 4° reeds tot een belastbaarheid heeft geleid in een vorig boekjaar, en bijvoorbeeld het jaar erop de voorwaarde ook is voldaan, dat de reeds belaste sommen dan in mindering gebracht worden, zoals blijkt uit het voorbeeld in de memorie van toelichting."

Ook hier dient de tekst te worden verduidelijkt.

*

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet, dans le cadre de la crise du COVID-19, d'offrir la possibilité à certaines entreprises de créer une « réserve de reconstitution » exonérée de l'impôt sur les revenus au cours des périodes imposables liées aux exercices d'imposition 2022, 2023 et 2024 (article 194*quater*/1, § 1er, alinéa 1er, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : CIR 92). À cet effet, une sous-section V/1 (« Réserve de reconstitution ») est insérée dans le titre III (« Impôt des sociétés »), chapitre II (« Assiette de l'impôt »), section III (« Revenus exonérés »), du CIR 92 (article 2 de l'avant-projet).

Le montant maximal de l'exonération est égal au montant des pertes d'exploitation de l'exercice comptable, déterminé à la date de clôture de l'exercice comptable en 2020, et ne peut excéder 20 millions d'euros (article 194*quater*/1, § 3, alinéa 1er, en projet). Pour les sociétés qui ont clos leur exercice comptable entre le 1er janvier et le 12 mars 2020, il s'agit du montant des pertes d'exploitation déterminé à la date de clôture de l'exercice comptable en 2021 (idem, alinéa 2). Par période imposable, la réserve de reconstitution pouvant être créée est limitée au montant des bénéfices réservés de la période imposable, déterminé avant la composition de la réserve exonérée (article 194*quater*/1, § 1er, alinéa 2, en projet).

Un certain nombre de sociétés sont exclues de l'exonération. Il s'agit de certaines sociétés d'investissement, sociétés coopératives en participation et sociétés de navigation maritime (article 194*quater*/1, § 2, 1°, 2° et 3°, en projet). Sont également exclues : les sociétés qui ont effectué, à partir du 12 mars 2020 jusqu'au jour de l'introduction de la déclaration se rattachant à l'exercice d'imposition au cours duquel la réserve de reconstitution est créée, une diminution ou une distribution de capitaux propres (article 194*quater*/1, § 2, 4°, en projet) et les sociétés qui, à un moment de la période s'étendant du 12 mars 2020 au dernier jour de la période imposable au cours de laquelle elles bénéficient de l'exonération, avaient une participation directe dans une société établie dans un État qui figure dans une des listes visées à l'article 307, § 1er/2, du CIR 92 ou à l'article 179 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92), ou ont effectué pendant la même période des paiements à pareille société d'un montant total de minimum 100.000 euros, à moins qu'il n'ait été démontré que ces paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique (idem, § 4, deuxième tiret).

[1] S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

L'exonération s'applique uniquement lorsque la réserve de reconstitution est portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et qu'elle ne sert pas de base pour le calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques (article 194*quater*/1, § 4, premier tiret, en projet).

Dans un certain nombre de cas, la réserve de reconstitution est néanmoins considérée partiellement ou entièrement comme un bénéfice de la période imposable. Tel est notamment le cas lors d'un rachat d'actions ou de parts propres, lors de la distribution ou de l'attribution de dividendes et lors d'une diminution ou distribution de capitaux propres (article 194*quater*/1, § 5, en projet).

EXAMEN DU TEXTE

Observation préliminaire

3. La division de l'avant-projet en titres n'apporte aucune valeur ajoutée. Mieux vaudrait dès lors y renoncer.

Article 3

Article 194*quater*/1, § 2, en projet

4. L'article 194*quater*/1 § 2, 4,° et § 5, alinéa 1er, 1°, en projet, du CIR 92 fait état d'un « rachat » d'actions ou de parts propres, alors que par exemple l'article 186 du CIR 92 fait mention d'une « acquisition » d'actions ou de parts propres. À la question de savoir s'il a été délibérément opté pour une définition plus restrictive que celle de l'article 186 précité, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Deze bewoording wordt ook gebruikt in het ontworpen artikel 194septies/1, § 3, WIB 92, en ook in artikel 7 (oorspronkelijk artikel 5) van het ondertussen door de Kamer aangenomen 'wetsontwerp houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie'. (https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174009.pdf) Het is hierbij niet de bedoeling om af te wijken van het toepassingsgebied van artikel 186 WIB 92. Elke verkrijging van eigen aandelen wordt dus hier beoogd.
>
> Het is uitdrukkelijk de bedoeling dat bij de 'inkoop' (verkrijging) van eigen aandelen het tijdstip van verkrijging van de eigen aandelen bepalend is voor de toepassing van deze bepaling en niet de, eventueel op een later moment plaatsvindende, aanmerking als dividend overeenkomstig artikel 186, WIB 92. De hele maatregel is gericht op de eigenvermogensopbouw van de vennootschap. Indien er reeds liquiditeiten (cash out) worden voorzien om de aandeelhouders te bevoordelen, dan komt het voordeel van de vrijstelling te vervallen of wordt er belast ».

Si l'on vise effectivement une « acquisition », il convient, dans un souci de sécurité juridique, d'utiliser ce mot dans le texte de la loi et non pas le mot « rachat ».

‡LW-CJGUPGHFJ-GHFCCYX‡

Dans la mesure où la disposition concernée entraîne aussi des effets pour des actes accomplis dans le passé (tel serait par exemple le cas pour un rachat d'actions propres planifié et préparé depuis longtemps et qui aurait effectivement été réalisé le 12 mars 2020), il pourrait être porté atteinte aux attentes suscitées chez les contribuables [2]. Le cas échéant, ces actes doivent être exclus du régime en projet.

5. Selon l'article 194*quater*/1, § 2, en projet, du CIR 92, le régime ne s'applique pas aux quatre catégories de sociétés qui y sont énumérées. L'exposé des motifs précise – pour les trois premières catégories [3] – que cette option a été choisie parce qu'il s'agit de sociétés qui « ne sont pas soumises au régime normal de fiscalité ».

Les sociétés qui sont soumises au 'Régime Diamant' [4] ne sont pas non plus soumises au « régime normal de fiscalité ». Il a dès lors été demandé au délégué pourquoi ces sociétés ne sont pas exclues. Il a répondu en ces termes :

> « Het Diamant Stelsel is niet bedoeld om een voordeel te geven aan de vennootschappen die van deze regeling genieten. Het bepaalt de belastbare basis op basis van omzet, vooral omdat het moeilijk is om de voorraadswijzigingen te beoordelen. Deze kent een uitzonderlijk systeem waarbij een minimumbelasting en minimum bedrijfsleidersbezoldigingen moeten betaald worden. Bovendien doen bedrijven die dit Diamant Stelsel gebruiken dit alleen voor het deel van de omzet dat afkomstig is uit de diamanthandel. Als andere activiteiten inkomsten genereren, worden deze volgens de gewone regeling behandeld, dus buiten het Diamant Stelsel. Vennootschappen uitsluiten op basis van dit Diamant Stelsel zou neerkomen op een voor hen nadelige discriminatie ».

Toutefois, la justification donnée dans l'exposé des motifs pour la différence de traitement qui découle du régime en projet n'est pas basée sur le fait d'être soumis ou non à un système fiscal plus avantageux, mais sur le fait de ne pas être soumis au régime fiscal ordinaire. Le Régime Diamant est également un régime fiscal dérogatoire. La justification donnée dans l'exposé des motifs ne suffit donc pas. Les auteurs de l'avant-projet devront fournir dans l'exposé des motifs une justification pertinente et adéquate pour cette différence de traitement.

Article 194*quater*/1, § 3, en projet

6. L'article 194*quater*/1, § 3, alinéa 2, en projet, du CIR 92 contient un régime dérogatoire pour les sociétés qui ont clos leur exercice comptable entre le 1er janvier 2020 et le 12 mars 2020. Alors que la règle générale veut que le montant maximal de l'exonération est déterminé par le montant des pertes d'exploitation de l'exercice comptable clos en 2020 (voir l'alinéa 1er de la disposition concernée), il s'agira, pour ces sociétés, de se fonder sur les pertes

[2] Voir par exemple C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014, B.19.2.

[3] La quatrième catégorie concerne des sociétés qui, selon l'exposé des motifs, sont exclues au motif qu'elles ont opéré durant la période de référence une diminution de leurs capitaux propres au moyen d'une acquisition d'actions ou de parts propres, d'une diminution de capital ou d'une attribution de dividendes.

[4] Voir les articles 67 à 72 de la loi-programme du 10 août 2015.

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

d'exploitation de l'exercice comptable clos en 2021 [5]. Tout cela est bien logique, étant donné que les pertes d'exploitation résultant de la crise du COVID-19 seront liées à l'exercice comptable 2021.

Pour certaines des sociétés relevant du régime général, il y aura toutefois des conséquences négatives. Les pertes subies par ces sociétés dans le cadre de la crise du COVID-19 surviendront en règle générale au cours de la période s'étendant de la mi-mars à une partie de 2020. Pour une société dont l'exercice comptable est clos au milieu de cette période, ces pertes seront donc réparties sur deux exercices comptables. Toutefois, le régime général, tel qu'il est conçu, a pour effet que seules les pertes d'un de ces exercices comptables pourront être prises en compte pour déterminer le montant maximal de l'exonération. Ainsi, une société qui a clôturé son exercice comptable le 20 mars 2020 ne pourra prendre en compte que les pertes subies jusqu'à cette date. Il ne pourra pas être tenu compte des pertes subies après le 20 mars 2020.

Invité à réagir à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er zal een voorstel uitgewerkt worden dat de toepassing voor vennootschappen met een boekjaar te paard zal verruimen ».

On peut se rallier à ce point de vue.

Article 194*quater*/1, § 4, en projet

7. L'article 194*quater*/1, § 4, deuxième tiret [6], en projet, du CIR 92 exclut de l'avantage fiscal les sociétés :

- qui, au cours de la période s'étendant du 12 mars 2020 au dernier jour de la période imposable concernée, détiennent une participation directe dans une société établie dans un État qui figure dans une des listes visées à l'article 307, § 1er/2, du CIR 92, ou à l'article 179 de l'AR/CIR 92 ;

- qui, au cours de la période précitée, ont fait des paiements à des sociétés qui sont établies dans un État qui figure dans une des listes visées à l'article 307, § 1er/2 du CIR 92, ou à l'article 179 de l'AR/CIR 92, pour autant que ces paiements totalisent au cours de la période imposable un montant d'au moins 100 000 euros, et qu'il n'ait pas été démontré que ces paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Selon l'exposé des motifs, l'avant-projet vise ainsi « à exclure les sociétés qui ont des liens avec les paradis fiscaux de l'avantage de cette exonération ».

Une distinction est opérée entre, d'une part, une société qui détient une participation directe dans une société établie dans un paradis fiscal, auquel cas une exclusion

[5] Un plafond absolu de 20 millions d'euros est également applicable chaque fois.

[6] Les éléments de l'énumération figurant dans le paragraphe 4 en projet sont indiqués par des tirets. Comme pour les autres éléments des articles en projet, les éléments doivent être précédés du chiffre « 1° » et « 2° ». Dans le paragraphe 5 en projet, la nouvelle subdivision de l'alinéa 1er, 4°, doit être identifiée par « a) » et « b) ».

‡LW-CJGUPGHFJ-GHFCCYX‡

automatique est applicable, et, d'autre part, une société qui a payé au moins 100 000 euros à des sociétés établies dans de tels paradis fiscaux – il peut même s'agir d'une filiale indirecte –, auquel cas s'applique une exclusion réfragable.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Vooreerst heeft deze bepaling tot doel om soortgelijke voorwaarden te voorzien als de voorwaarden die door het parlement werden toegevoegd aan de 'tijdelijke aanpassing van de berekening van de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen van de inkomstenbelasting' die is opgenomen in het voormelde wetsontwerp houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (zie ook: https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174006.pdf, p. 9) Zie ook amendement nr. 172: https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174004.pdf.

Naar aanleiding van het advies van de raad van state 67.433, randnummer 8 is bij de bespreking van het WO houdende fiscale bepalingen ter bevordering van de liquiditeit en solvabiliteit van ondernemingen in het kader van de bestrijding van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie in de commissie financiën van 9 juni 2020 het debat opnieuw gevoerd. Een overgrote meerderheid van de commissieleden wenste echter de tekst te behouden.

Vervolgens wordt er op gewezen dat een belastingplichtige die betalingen doet aan een inwoner die gevestigd is in een belastingparadijs niet zo maar te vergelijken valt met een vennootschap die een deelneming aanhoudt in een dochter die gevestigd is in een belastingparadijs. Er kan worden geargumenteerd dat de keuze voor de oprichting van een dochtervennootschap, hetzij het aanhouden van participaties een actieve keuze inhoudt. Hierdoor kan het worden verantwoord dat in het ene geval wel mogelijk is om een tegenbewijs te leveren en in het andere geval niet ».

Cette réponse ne constitue pas une justification adéquate pour la différence de traitement. Il convient donc de souligner une fois encore que, compte tenu notamment de la jurisprudence de la Cour de justice, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire [7], de sorte que le recours aux présomptions légales irréfragables en matière fiscale doit être déconseillé, dès lors que le contribuable n'a alors pas la possibilité de fournir une

[7] À cet égard, on se reportera à titre d'exemple à la jurisprudence de la Cour de Justice selon laquelle, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire (voir par ex. : CJUE, 19 septembre 2000, C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance SA c. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire et Sanofi Synthelabo c. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, ECLI:EU:C:2000:470, point 62 ; CJUE, 4 mars 2004, C-334/02, *Commission c. France*, ECLI:EU:C:2004:129, points 27 et 28 et CJUE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd. c. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544, point 70). À ce propos, C. SANÓ écrit ce qui suit dans sa thèse de doctorat : « The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it renders excessively difficult or even impossible the production of such proof ». (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Wolter Kluwers, 2018, 215). Voir également : C. SANÓ, « National Tax Law Presumptions and EU Law », *EC Tax Review* 2014, (194), pp. 202-206 et K. LENAERTS, « The concept of 'abuse of law' in the case of the European Court of Justice on Direct Taxation », *MJ*, 2015/3, p. 351. K. LENAERTS écrit : « Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality ».

‡LW-CJGUPGHFJ-GHFCCYX‡

quelconque preuve contraire [8]. Le caractère automatique de l'exclusion doit dès lors être réexaminé.

Article 194*quater*/1, § 5, en projet

8. L'article 194*quater*/1, § 5, alinéa 1er, en projet, du CIR 92, commence par les mots « Sans préjudice du paragraphe 2 ». Ce paragraphe 2 mentionne les catégories de sociétés qui ne peuvent pas bénéficier de l'avantage fiscal, de sorte que les dispositions figurant au paragraphe 5 ne s'y appliquent pas. On n'aperçoit dès lors pas pourquoi ces mots, « Sans préjudice du paragraphe 2 », sont jugés nécessaires : de toute évidence, la disposition du paragraphe 5 ne peut pas porter atteinte aux exclusions mentionnées au paragraphe 2.

9. Selon ce même article 194q*uater*/1, § 5, alinéa 1er, en projet, du CIR 92, la réserve de reconstitution est néanmoins considérée partiellement ou entièrement comme un bénéfice de la période imposable, dans un certain nombre de cas, à savoir lors d'un « rachat » d'actions ou de parts propres, lors de la distribution ou l'attribution de dividendes et lors d'une diminution ou distribution de capitaux propres.

À ce propos, le délégué a précisé ce qui suit :

> « De regering wenst een onderscheid te maken tussen verrichtingen die tot doel hebben het kapitaal te verminderen en bijgevolg de aandeelhouders te bevoordelen, en anderzijds verrichtingen die niet tot doel hebben het kapitaal te verminderen, maar wel de uitkering aan de werknemers van een premie in de vorm van aandelen. [9] Deze laatste zal niet leiden tot uitsluiting van het belastingvoordeel. Dit zal verduidelijkt worden in de memorie van toelichting.
>
> De voorkeur gaat wel uit naar het behoud van de tekst zelf omdat deze dan uniform is met de twee vorige wetteksten waarvan de ene gepubliceerd is in het Belgisch Staatsblad van 29 mei 2020, en de andere reeds een stemming heeft ondergaan in de commissie financiën ».

En vertu du principe de légalité en matière fiscale, consacré par l'article 170, § 1er, de la Constitution, cette précision doit être insérée dans le texte de la loi elle-même.

[8] Cela a déjà été observé par le passé, notamment dans l'avis C.E. 67.433/3 du 27 mai 2020 sur un avant-projet de loi 'portant de dispositions fiscales pour lutter contre les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19', observation 8, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1309/001, pp. 56-57).

[9] Voir à cet égard également la déclaration du Ministre des Finances à la Chambre des représentants selon laquelle les acquisitions d'actions ou de parts propres dans le cadre des plans de participation des travailleurs ne sont pas exclues (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1174/005, p. 20).

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡

10.1. Son attention ayant été attirée sur le fait que l'article 194*quater*/1, § 5, alinéa 1er, 4°, du CIR 92 est difficilement compréhensible, en raison des différentes propositions juxtaposées et subordonnées, le délégué a précisé la portée de cette disposition comme suit :

« De zin bevat enerzijds een voorwaarde tot belastbaarheid

- in haar resultatenrekening onder de post '620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen' een bedrag opneemt onder een drempel van 85 pct. van het bedrag dat voor deze zelfde post is vastgesteld op de afsluitdatum van het boekjaar dat is geëindigd in 2019 als **voor het eerst** tijdens het belastbare tijdperk aan deze voorwaarde wordt voldaan, of

- onder deze zelfde post een bedrag opneemt onder de drempel die voorheen de laagste was als aan dezelfde voorwaarde is voldaan **in een vorig belastbaar tijdperk**

En anderzijds de vaststelling van het belastbare bedrag, nl. het verschil tussen:

- enerzijds het bedrag van de eerder genoemde drempel van 85 pct (**voor het eerst**). respectievelijk het bedrag van de voorheen laagste drempel (**reeds belast in een vorig belastbaar tijdperk**), en;

- anderzijds het bovengenoemde bedrag van de post '620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen' **voor het belastbare tijdperk** dat respectievelijk onder de bovengenoemde drempel van 85 pct. ligt, of dat onder de voorheen laagste drempel ligt.

Er wordt gekeken hoe dit verduidelijkt kan worden ».

Dans un souci de clarté, ce point 4° doit être scindé en différentes phrases distinctes.

10.2. Il a également été demandé au délégué ce qu'il faut entendre par le segment de phrase « si cette même condition a déjà été rencontrée au cours d'une période imposable antérieure » figurant à l'article 194*quater*/1, § 5, alinéa 1er, 4°, en projet, du CIR 92.

Le délégué a répondu en ces termes :

« Het doel van deze zinsnede is een dubbele belasting van dezelfde basis te vermijden, het is de bedoeling dat indien de voorwaarde onder 4° reeds tot een belastbaarheid heeft geleid in een vorig boekjaar, en bijvoorbeeld het jaar erop de voorwaarde ook is voldaan, dat de reeds belaste sommen dan in mindering gebracht worden, zoals blijkt uit het voorbeeld in de memorie van toelichting ».

Ici également, il conviendra de clarifier le texte.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

‡LW-CJGUPGHEJ-GHFCCYX‡