ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 20 avril 1976, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur des dispositions complémentaires, destinées à être incorporées au projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, ayant fait l'objet de l'avis donné le 25 mars 1976, a donné le 22 avril 1976 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 20e april 1976 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over aanvullende bepalingen, op te nemen in het ontwerp van wet tot wijziging van het wetboek van de inkomstenbelastingen, waarover advies is gegeven op 25 maart 1976, heeft de 22e april 1976 het volgend advies gegeven :

17-5-76

Le texte actuellement soumis au Conseil d'Etat se compose d'une série d'articles identifiés par les lettres A à Q qui doivent être insérés dans un avant-projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus.

Le Conseil d'Etat a donné le 25 mars 1976 son avis sur cet avant-projet de loi. Comme l'insertion des nouveaux textes entraînera la modification de la numérotation de l'ensemble du projet, les références contenues dans le premier avis du 25 mars 1976 deviendront inadéquates. En particulier, on retiendra que les articles 103 et 134 du Code qui étaient modifiés par le projet dans son premier état et au sujet desquels le Conseil d'Etat avait fait des observations, sont maintenant abrogés.

*

Dans le court délai qui lui est imparti, le Conseil d'Etat doit se borner aux observations essentielles suivantes :

I. Modification complémentaire à l'article 21 du Code des impôts sur les revenus (article A des dispositions actuellement soumises au Conseil d'Etat).

Cet article vise à introduire un alinéa 3 dans l'article 21 du Code. Pour asseoir la taxation des plus-values non réalisées, ni exprimées, le nouveau texte fait

.../...

inutilement appel à une fiction : "Est considérée comme ... réalisée", alors que le législateur peut librement définir la matière imposable.

Par ailleurs, le texte pourrait être plus simplement rédigé, ainsi qu'il suit :

"Est également imposable encore qu'elle ne soit ni réalisée, ni exprimée, la plus-value acquise par les participations et valeurs de portefeuille affectées à l'exercice de l'activité professionnelle dans la mesure où leur valeur vénale fiscalement admissible s'est accrue sans dépasser leur prix d'investissement ou de revient".

II. Modification complémentaire à l'article 67 du Code et insertion des articles 67ter et 69ter (articles B, C, D des dispositions complémentaires).

Ces articles ont pour but d'asseoir une imposition nouvelle sur la différence entre le prix d'acquisition et le prix de revente des actions de société, lorsque à un moment quelconque au cours des cinq dernières années précédant la revente, le vendeur, personne physique, ses ascendants, descendants, frères et soeurs, son conjoint et les ascendants, descendants, frères et soeurs de celui-ci auront ensemble détenu 25 pour cent des droits sociaux. Ces nouvelles dispositions appellent les observations suivantes :

.../...

1. Des difficultés d'application pourront s'élever en ce qui concerne les petites sociétés anonymes dont les titres sont peu répandus. Les textes en projet ne donnent pas au contribuable intéressé le droit d'interroger ses parents et ses alliés. Ceux-ci n'ont pas l'obligation de dévoiler les fluctuations de leur portefeuille au cours des cinq dernières années. Or, le contribuable a un intérêt évident à savoir avant même de vendre ses actions quelle est la participation effective de ses parents et alliés, afin de connaître la charge fiscale que cette vente de titres est susceptible d'entraîner et d'en tenir éventuellement compte dans le prix demandé.

2. Par ailleurs, le prix d'acquisition à prendre en considération peut être celui qui a été payé par un ascendant dont le vendeur actuel des actions aurait hérité. Comme il s'agit de titres acquis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, c'est-à-dire pour la constitution d'un patrimoine privé, il peut n'exister aucune preuve comptable du prix d'acquisition. Les intéressés n'avaient pas l'obligation d'avoir conservé le bordereau ou l'acte d'achat. On ne voit dès lors pas comment en pareil cas le prix d'acquisition pourrait être établi.

3. Dans la même éventualité d'un héritier vendeur, le projet ne dit pas si le prix d'acquisition pourra être majoré des droits de succession qui auront été payés à l'occasion de la dévolution successorale des actions en cause. Or il peut se faire que la vente des titres soit précisément nécessaire pour acquitter les droits de succession.

.../...

4. Si l'acquisition des actions est antérieure à 1950, il est prévu que le prix payé sera revalorisé par l'application d'un coefficient variant de 16,33 pour les années 1918 et antérieures à 1,10 pour l'année 1949. Ces coefficients corrigent l'effet de la lente dépréciation de la monnaie survenue pendant la période précédant l'année 1950.

Le projet est muet en ce qui concerne une éventuelle correction de la dépréciation plus rapide de la monnaie survenue pendant la période postérieure à 1949. On retiendra à cet égard qu'en avril 1976, l'index des prix atteint 265 pour cent de la valeur qu'il avait en janvier 1950.

5. L'expression "les produits de la cession" qui figure à l'article 67, 8°, du Code ainsi que celle utilisée à plusieurs endroits du projet : "produits visés à l'article 67, 8°, du Code des impôts sur les revenus" pour se référer à la plus-value réalisée sur la vente d'actions n'est pas heureuse. Le terme "plus-value" qui est utilisé dans l'addition à l'exposé des motifs en son premier alinéa, 3°, de même qu'à l'article 67, 7°, du Code, convient mieux et devrait être employé de préférence à celui de "produits". Ce dernier concept correspond à ce qui est tiré d'une terre ou créé par l'industrie. Le projet l'utilise dans ce sens dans le nouvel article 21, alinéa 2, du Code.

.../...

6. Le paragraphe 1er de l'article 67ter en projet précise qu'il n'y a pas d'imposition "si les actions ou parts sont cédées en suite de partage de l'avoir social de la société dans laquelle elles représentent des droits".

Cette disposition envisage le partage total des avoirs de la société. Ce partage ne peut intervenir qu'en raison de la dissolution de la société. A ce moment les droits sociaux disparaissent et on ne peut parler de "cession" des actions et parts même si, pour faciliter les opérations de liquidation, le solde de celle-ci est payé aux actionnaires contre remise des titres au porteur.

Dès lors l'article 67ter, § 1er, devrait être rédigé ainsi qu'il suit :

"§ 1er. La plus-value définie à l'article 67, 8°, n'est pas imposable lorsque les actions et parts sont cédées à la société même dans laquelle elles représentent des droits".

7. Dans le nouvel article 69ter, l'emploi du mot "rémunération" qui étymologiquement évoque l'idée de salaire convient plus pour le prix d'un travail fourni que pour qualifier le prix de vente d'une action.

Par ailleurs, le terme "espèces" vise les monnaies métalliques et ne s'applique pas à la monnaie scripturale. Il serait préférable d'employer le mot "numéraire" comme aux articles 29 et suivants des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

.../...

Le texte suivant est proposé :

"Article 69ter. La plus-value définie à l'article 67, 8°, est égale à la différence entre d'une part le prix reçu, sous forme de numéraire, de titres ou d'autres valeurs, en contrepartie des actions ou parts cédées et d'autre part le prix de l'acquisition à titre onéreux de ces actions ou parts par le contribuable ou son auteur, ce prix étant éventuellement revalorisé ..." (voir pour la finale l'observation 4 supra).

III. Modification complémentaire à l'article 93 du Code (article E des dispositions complémentaires).

Les modifications devraient être rédigées comme suit :

au § 1er, 2°, e :

"Les plus-values définies à l'article 67, 8°;".

au § 3, alinéa 1er, la finale du texte :

"... diminué du total des différences en plus-value, qui ont été imposées en vertu de l'article 21, alinéa 3".

Cette dernière proposition vaut également pour la modification prévue à l'article 130 du Code (article H des dispositions complémentaires).

.../...

IV. Modification à l'article 94 du Code (article F des dispositions complémentaires).

Cet article complète l'article 94 du Code en vue d'exclure de l'application de l'impôt des sociétés les associations intercommunales régies par les lois des 6 août 1897 (établissements hospitaliers), 1er juillet 1899 (chemins de fer vicinaux), 18 août 1907 (distributions d'eau) et 1er mars 1922 (associations dans un but d'utilité publique).

La question de savoir si l'immunisation de l'impôt des sociétés et l'assujettissement à l'impôt des personnes morales s'appliquent ou non aux autres associations intercommunales créées par des lois particulières devrait être tranchée. On peut notamment citer à cet égard les associations intercommunales créées par :

- la loi du 17 octobre 1921 relative aux bibliothèques publiques, article 3;
- la loi du 10 mars 1925 organique de l'assistance publique, article 3;
- la loi du 10 mars 1925 sur les distributions d'énergie électrique, articles 6 et 8;
- la loi du 8 mai 1929 relative à la construction d'un tunnel sous l'Escaut à Anvers et à l'aménagement de la rive gauche, article 1er;
- les lois sur l'enseignement primaire, coordonnées le 20 août 1957, article 26;
- la loi du 29 mars 1962 organique de l'urbanisme et de l'aménagement du territoire, articles 14 et 22;
- la loi du 20 juillet 1971 sur les funérailles et sépultures, article 1er.

.../...

Cette observation vaut également pour les modifications prévues aux articles 136 et 137 du Code (articles J et K des dispositions complémentaires).

V. Abrogation de l'article 103 du Code (article G des dispositions complémentaires).

Cet article tend à abroger l'article 103 du Code. Comme ce dernier article forme à lui seul tout le contenu de la sous-section 4 du Titre III, Chapitre II, section II du Code, cette sous-section 4 devrait également être abrogée avec son intitulé. Le texte suivant est proposé :

"Le titre III, chapitre II, section 2 , sous-section 4 , comprenant l'article 103, du même Code est abrogé".

VI. Abrogation de l'article 134 du Code (article I des dispositions complémentaires).

Cet article serait mieux rédigé comme suit :

"Le titre III, chapitre III, section 2 , sous-section 3 , comprenant l'article 134, du même Code est abrogé".

VII. Modification proposée à l'article 138 du Code (article L des dispositions complémentaires).

Il y a lieu de rédiger le 2° de l'alinéa 2 de la manière suivante :

"2° au taux de 15 % en ce qui concerne les plus-values définies à l'article 67, 8°;".

De thans aan de Raad van State voorgelegde tekst bestaat uit een aantal artikelen - gemerkt met de letters A tot Q - die moeten worden ingevoegd in een voorontwerp van wet tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

Over dat voorontwerp heeft de Raad van State op 25 maart 1976 advies gegeven. De invoeging van de nieuwe teksten zal een vernummering van alle bepalingen van het ontwerp tot gevolg hebben, zodat de verwijzingen in het eerste advies van 25 maart 1976 niet meer uitkomen. Op te merken valt dat de artikelen 103 en 134 van het Wetboek, die in de eerste versie van het ontwerp werden gewijzigd en waarover de Raad van State opmerkingen heeft gemaakt, thans worden opgeheven.

*

Binnen de korte termijn waarover de Raad van State heeft beschikt, moet hij zich tot de volgende essentiële opmerkingen beperken.

I. Bijkomende wijziging van artikel 21 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (artikel A van de thans aan de Raad voorgelegde bepalingen).

Dit artikel strekt ertoe in artikel 21 van het Wetboek een derde lid in te voegen. Ten einde een grondslag te geven aan de belasting van de niet verwezenlijkte of niet uitgedrukte meerwaarden, werkt de nieuwe tekst met

.../...

een fictie : "Als een verwezenlijkte meerwaarde wordt aangemerkt", terwijl de wetgever de belastbare materie vrij kan bepalen.

De tekst kan overigens eenvoudiger als volgt worden geredigeerd :

"Belastbaar is eveneens, ook al is zij verwezenlijkt noch uitgedrukt, de meerwaarde van de voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikte participaties en portefeuillewaarden, in zover hun fiscaal aanvaardbare verkoopwaarde is toegenomen zonder de aanschaffings- of beleggingswaarde te overschrijden".

II. Bijkomende wijziging van artikel 67 van het Wetboek en invoeging van de artikelen 67ter en 69ter (artikelen B, C en D van de aanvullende bepalingen).

Deze artikelen hebben tot doel een nieuwe belasting te heffen op het verschil tussen de aankoopprijs en de wederverkoopprijs van vennootschapsaandelen wanneer, op enig tijdstip in de laatste vijf jaar die aan de wederkoop voorafgaan, de verkoper die een natuurlijk persoon is, zijn bloedverwanten in de opgaande en in de nederdalende lijn, zijn broers en zusters, zijn echtgenoot en diens bloedverwanten in de opgaande en in de nederdalende lijn, zusters en broers samen 25 t.h. van de vennootschapsrechten hebben bezeten. Bij deze nieuwe bepalingen zijn de volgende opmerkingen te maken :

.../...

1. Bij de toepassing kunnen moeilijkheden ontstaan als het gaat om kleine naamloze vennootschappen waarvan de aandelen slechts een geringe verspreiding kennen. De ontwerp-teksten geven de betrokken belastingplichtige niet het recht zijn bloed- en aanverwanten te ondervragen. Deze zijn niet verplicht ruchtbaarheid te geven aan de schommelingen van hun portefeuille in de loop van de laatste vijf jaar. Het ligt echter voor de hand dat de belastingplichtige er belang bij heeft op de hoogte te zijn - vooraleer hij zijn aandelen van de hand doet - van de werkelijke participatie van zijn bloed- en aanverwanten, zodat hij weet welke belastinglast die verkoop van effecten kan meebrengen en daar eventueel rekening mee kan houden in de gevraagde prijs.

2. Ook kan het zijn dat als aanschaffingsprijs in aanmerking moet worden genomen die welke betaald is door een bloedverwant in de opgaande lijn van wie de huidige verkoper van de aandelen geërfd heeft. Aangezien het gaat om effecten die zijn aangekocht buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, met andere woorden voor het vormen van een particulier vermogen, is het mogelijk dat er geen boekhoudkundig bewijs voorhanden is om de aankoopprijs te verantwoorden. De betrokkenen waren immers niet verplicht het aankoopbriefje of de aankoopakte te bewaren. Het is derhalve niet duidelijk hoe in dergelijk geval de aankoopprijs bewezen zou kunnen worden.

3. Voor hetzelfde geval dat een erfgenaam aandelen zou verkopen, zegt het ontwerp niet of de aankoopprijs zal mogen worden verhoogd met de successierechten

.../...

die betaald zijn naar aanleiding van de vererving van de bewuste aandelen. Het is immers best mogelijk dat de effecten juist ter voldoening van de successierechten verkocht moeten worden.

4. Voor het geval dat de aandelen verkregen zijn vóór 1950, is bepaald dat de betaalde prijs zal worden gerevaloriseerd door toepassing van een coëfficiënt die varieert van 16,33 voor 1918 en vorige jaren tot 1,10 voor het jaar 1949. Die coëfficiënten corrigeren de gevolgen van de langzame muntontwaarding in de periode vóór 1950.

Het ontwerp zegt niets met betrekking tot een eventuele correctie van de snellere ontwaarding van de munt in de periode na 1949. In dat opzicht moge erop worden gewezen dat, in april 1976, het indexcijfer van de prijzen 265 t.h. van zijn waarde in januari 1950 heeft bereikt.

5. De woorden "de opbrengsten van de overdracht" die gebruikt zijn in artikel 67, 8°, van het Wetboek en de woorden "de in artikel 67, 8°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bedoelde opbrengsten" die op menige plaats in het ontwerp voorkomen, en waarmede gedoeld wordt op de meerwaarde die verwezenlijkt is op de verkoop van aandelen, zijn niet gelukkig gekozen. De term "meerwaarde", die voorkomt in de eerste alinea, 3°, van de aanvullende memorie van toelichting alsook in artikel 67, 7°, van het Wetboek, past beter en zou moeten worden gebruikt in plaats van "opbrengsten". Deze laatste term duidt op hetgeen uit een grond gehaald of door de industrie voortgebracht wordt. Het ontwerp gebruikt de term in die betekenis in het nieuwe artikel 21, tweede lid, van het Wetboek.

.../...

6. Paragraaf 1 van het ontworpen artikel 67ter bepaalt dat geen belasting wordt geheven "indien aandelen of deelbewijzen worden overgedragen ingevolge de verdeling van het maatschappelijke vermogen van de vennootschap waarin ze de rechten vertegenwoordigen".

Deze bepaling handelt over de verdeling van het hele vermogen van de vennootschap. Die verdeling kan eerst plaatshebben als de vennootschap wordt ontbonden. Alsdan verdwijnen de rechten van de vennoot en kan men niet spreken van "overdracht" van de aandelen en delen, zelfs niet indien, om de vereffeningsverrichtingen te vergemakkelijken, het saldo van die vereffening aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd tegen afgifte van de effecten aan toonder.

Bijgevolg zou artikel 67ter, § 1, als volgt moeten worden geredigeerd :

"§ 1. De meerwaarde, omschreven in artikel 67, 8°, is niet belastbaar wanneer de aandelen en delen worden overgedragen aan de vennootschap zelf waarin ze rechten vertegenwoordigen".

7. In de Franse tekst van het nieuwe artikel 69ter is gewerkt met het woord "rémunération" dat etymologisch doet denken aan loon en meer geschikt is om de prijs van een geleverd werk dan om de verkoopprijs van een aandeel aan te duiden.

.../...

De term "specie" wijst op gemunt geld en is niet dienstig voor giraal geld. Het verdient aanbeveling te werken met het woord "geld" zoals in artikel 29 en volgende van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Voorgesteld wordt :

"Artikel 69ter. De meerwaarde, omschreven in artikel 67, 8°, is gelijk aan het verschil tussen enerzijds de prijs die in geld, effecten of andere waarden ontvangen is voor de overgedragen aandelen of delen en anderzijds de prijs waarvoor de belastingplichtige of zijn rechtsvoorganger die aandelen of delen onder bezwarende titel heeft verkregen, eventueel gerevaloriseerd ..." (voor het slot, zie opmerking 4 hiervoren).

III. Bijkomende wijziging van artikel 93 van het Wetboek (artikel E van de aanvullende bepalingen).

De wijzigingen zouden als volgt moeten worden geredigeerd :

in § 1, 2°, e :

"De meerwaarden, omschreven in artikel 67, 8°";

in § 3, eerste lid, slot :

"... verminderd met het totaal van de verschillen in meerwaarde, die overeenkomstig artikel 21, derde lid, werden belast".

.../...

Dit laatste voorstel geldt ook voor de wijziging welke het ontwerp aanbrengt in artikel 130 van het Wetboek (artikel H van de aanvullende bepalingen).

IV. Wijziging van artikel 94 van het Wetboek (artikel F van de aanvullende bepalingen.

Dit artikel vult artikel 94 van het Wetboek aan ten einde buiten de toepassing van de vennootschapsbelasti te houden de intercommunale verenigingen die vallen onder de wetten van 6 augustus 1897 (verplegingsinrichtingen), 1 juli 1899 (buurtspoorwegen), 18 augustus 1907 (water-voorziening) en 1 maart 1922 (verenigingen tot nut van het algemeen).

Uitsluitsel zou moeten worden gegeven omtrent de vraag of de vrijstelling van de vennootschapsbelasting en de onderwerping aan de rechtspersonenbelasting al dan niet gelden voor de andere intercommunale verenigingen die door bijzondere wetten zijn opgericht. Te vermelden zijn onder meer de intercommunale verenigingen opgericht bij :

- de wet van 17 oktober 1921 betreffende de openbare bibliotheken, artikel 3;
- de wet van 10 maart 1925 tot regeling van de openbare onderstand, artikel 3;
- de wet van 10 maart 1925 op de elektriciteitsvoorziening artikelen 6 en 8;
- de wet van 8 mei 1929 betreffende de bouw van een tunnel onder de Schelde te Antwerpen en de aanleg van de linker-oever, artikel 1;

.../...

- de wetten op het lager onderwijs, gecoördineerd op 20 augustus 1957, artikel 26;
- de wet van 29 maart 1962 houdende organisatie van de ruimtelijke ordening en van de stedebouw, artikelen 4 en 22;
- de wet van 20 juli 1971 op de begraafplaatsen en de lijkbezorging, artikel 1.

Deze opmerking geldt ook voor de voorgenomen wijzigingen van de artikelen 136 en 137 van het Wetboek (artikelen J en K van de aanvullende bepalingen).

V. Opheffing van artikel 103 van het Wetboek (artikel G va de aanvullende bepalingen).

Dit artikel strekt tot opheffing van artikel 103 van het Wetboek. Aangezien dat artikel 103 op zichzelf heel de onderafdeling 4 van Titel III, Hoofdstuk II, afdeling 2 van het Wetboek uitmaakt, zou ook die onderafdeling 4 opgeheven moeten worden met haar opschrift. Voorgesteld wordt :

"Titel III, hoofdstuk II, afdeling 2, onderafdeling 4, bevattende artikel 103, van hetzelfde Wetboek wordt opgeheven".

.../...

VI. Opheffing van artikel 134 van het Wetboek (artikel I van de aanvullende bepalingen).

Dit artikel kan beter als volgt worden geredigeerd

"Titel III, hoofdstuk III, afdeling 2, onderafdeling 3, bevattende artikel 134, van hetzelfde Wetboek wordt opgeheven".

VII. Wijziging voorgesteld door artikel 138 van het Wetboek (artikel L van de aanvullende bepalingen).

De tekst onder 2° van het tweede lid dient als volgt te worden geredigeerd :

"2° tegen het tarief van 15 pct. over de meerwaarden omschreven in artikel 67, 8°;".

La chambre était composée de

Messieurs : J. MASQUELIN, président,
de Heren : voorzitter,

H. ROUSSEAU, conseillers d'Etat,
Ch. HUBERLANT, staatsraden,

Madame : J. TRUYENS, greffier,
Mevrouw : griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J. MASQUELIN.

Le rapport a été présenté par M. G. PIQUET, premier auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J. MASQUELIN.

Het verslag werd uitgebracht door de H. G. PIQUET, eerste audite

LE GREFFIER - DE GRIFFIER, LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J. TRUYENS. J. MASQUELIN.