



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.598/3
van 6 juli 2018

avis 63.598/3
du 6 juillet 2018

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot
aanpassing van bepaalde
federale fiscale bepalingen aan
het nieuwe Wetboek van
vennootschappen en
verenigingen'

un avant-projet de loi 'adoptant
certaines dispositions fiscales
fédérales au nouveau Code des
sociétés et des associations'

Op 28 mei 2018 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 ‘tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 juni 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE en Jonas RIEMSLAGH, auditeurs.

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 6 juli 2018.

*

Le 28 mai 2018, 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 ‘adoptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 26 juin 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE et Jonas RIEMSLAGH, auditeurs.

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 6 juillet 2018.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

Daarnaast bevat dit advies ook een aantal opmerkingen over andere punten. Daaruit mag echter niet worden afgeleid dat de afdeling Wetgeving binnen de haar toegemeten termijn een exhaustief onderzoek van het voorontwerp heeft kunnen verrichten.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe de federale fiscale wetgeving aan te passen aan het nieuw geconcipeerde Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV).²

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Het wetsontwerp dat tot het nieuwe WVV moet leiden, is door de wetgever nog niet aangenomen, maar wordt nog besproken in de Kamer van volksvertegenwoordigers. Het is dus niet denkbeeldig dat het nog wijzigingen ondergaat. Gebeurlijk zal het voorontwerp dus nog moeten worden aangepast ingevolge dergelijke wijzigingen.

Voor haar onderzoek van het voorontwerp heeft de afdeling Wetgeving noodgedwongen gebruik moeten maken van de haar door de adviesaanvrager meegedeelde tekst van het wetsontwerp. Bij dat onderzoek is ervan uitgegaan dat het wetsontwerp ongewijzigd zal worden aangenomen.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst nog wijzigingen zou ondergaan die geen gevolg zijn van in dit advies gemaakte opmerkingen, onder meer ten gevolge van wijzigingen die het WVV nog zou ondergaan, moeten de gewijzigde of de toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

4. Het vervangen van begrippen in de geldende wetgeving heeft soms onbedoelde gevolgen. De stellers van het ontwerp moeten daar beducht voor zijn en zorgvuldig nagaan of dit geen bijkomende aanpassingen in de wetgeving noodzakelijk maakt.

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

² Over het voorontwerp van wet ‘tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen’ heeft de afdeling Wetgeving op 9 oktober 2017 het advies 61.988/2 gegeven. Het wetsontwerp is op 4 juni 2018 ingediend bij de Kamer van volksvertegenwoordigers (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001).

Een goed voorbeeld van zo'n onbedoeld gevolg is te vinden in artikel 84 van het voorontwerp, dat in de memorie van toelichting wordt omschreven als een wijziging waarvan de draagwijdte beperkt is en die voortkomt uit het feit dat het begrip 'handelsvennootschap' niet langer wordt gebruikt.

Artikel 84 strekt ertoe om in artikel 57, § 6, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: het Btw-wetboek) het woord "handelsvennootschap" te vervangen door het woord "vennootschap", zodat uit de betrokken bepaling blijkt dat de landbouwondernemers onderworpen blijven aan alle verplichtingen van btw-belastingplichtigen "wanneer ze de vorm van een vennootschap hebben aangenomen".

Artikel 2, § 3, van het huidige Wetboek van vennootschappen "erkent als *burgerlijke* vennootschap met rechtspersoonlijkheid de landbouwvennootschap, afgekort LV". Dat betekent dat landbouwondernemers die de vorm van een landbouwvennootschap hebben aangenomen thans in beginsel niet voldoen aan de voorwaarde van artikel 57, § 6, 1°, van het Btw-Wetboek, vermits het veelal niet om *handelsvennootschappen* gaat.

Het ontworpen artikel 8:2 van het WVV voorziet erin dat vennootschappen, onder door de Koning te bepalen voorwaarden, kunnen "worden erkend als een landbouwonderneming". In al die gevallen zal de landbouwonderneming echter "de vorm van een vennootschap hebben aangenomen" en voldoen aan de voorwaarde van het bij artikel 84 van de aan te nemen wet te wijzigen artikel 57, § 6, 1°, van het Btw-Wetboek. Dit betekent dat de draagwijdte van deze bepaling wel degelijk inhoudelijk wordt gewijzigd.

Hieromtrent ondervraagd verklaarde de gemachtigde het volgende:

"Het ontwerp van het nieuwe Wetboek van vennootschappen vertrekt vanuit het idee van een afschaffing van het onderscheid tussen burgerlijke vennootschappen en handelsvennootschappen wat tot gevolg heeft dat de huidige verwijzing in artikel 57, § 6, 1°, van het Btw-wetboek noodgedwongen moet worden aangepast.

Momenteel kan de landbouwvennootschap die opgericht is onder de vorm van een vennootschap naar burgerlijk recht met als doel de exploitatie van een land- of tuinbouwbedrijf worden onderworpen aan de bijzondere btw-regeling voor landbouwers. Landbouwondernemingen die gebruik maken van de rechtsvorm van de VOF, de gewone commanditaire vennootschap en de BVBA zijn anderzijds in principe uitgesloten van de toepassing van de bijzondere regeling.

Ter zake bepaalt de memorie van toelichting bij het nieuwe Wetboek van vennootschappen het volgende:

'De coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid van de vennoten (CVOA) en het Belgische economisch samenwerkingsverband (ESV) worden afgeschaft. Dit is ook het geval voor de landbouwvennootschap (LV), die als rechtsvorm in zeer grote mate overeenkomt met een vennootschap onder firma of gewone commanditaire vennootschap. Nu deze vennootschapsvorm toegang verschaft tot bepaalde voordelen, op burgerrechtelijk vlak (zoals bijvoorbeeld inzake pacht) en in andere domeinen, kan een VOF, een CommV, en zelfs een besloten vennootschap (zie hieronder) of een coöperatieve vennootschap die actief is als land- of tuinbouwbedrijf, onder de door de Koning vast te leggen voorwaarden worden erkend als landbouwonderneming. Aan deze erkenning kunnen dan bepaalde gevolgen worden vastgeknoopt, bv. op fiscaal vlak, of nog,

inzake subsidies. Verder wordt er zorg voor gedragen dat de exploitatie door een beherend vennoot van een vennootschap die een exploitatie van een land- of tuinbouwbedrijf tot voorwerp heeft, voor doeleinden van de pachtwet nog steeds wordt gelijkgesteld met diens persoonlijke exploitatie (zie artikel 838 W.Venn.).'

Het is niet noodzakelijkerwijze de bedoeling door de aanpassing van de terminologie de draagwijdte van de bepaling inhoudelijk te wijzigen. Rekening houdend met de memorie van toelichting is het niet onmiskenbaar duidelijk of er daadwerkelijk een reëel verschil in draagwijdte wordt gecreëerd binnen de bijzondere btw-regeling door de nieuwe terminologie. Er zal niettemin worden onderzocht op welke manier de draagwijdte van de huidige bepaling zoveel mogelijk intact wordt gelaten aan de hand van de nieuwe terminologie en zo nodig zal die maximale overeenstemming worden hersteld aan de hand van specifieke uitsluitingen van bepaalde vennootschappen of ondernemingen uit het concept 'vennootschappen' voor de toepassing van de bijzondere btw-regeling voor landbouwers."

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

5. Artikel 2, 3°, van het voorontwerp strekt ertoe om in artikel 2, § 1, 5°, b), van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) het volgende weerlegbaar vermoeden in te voeren:

"Behoudens tegenbewijs, wordt de vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel heeft, vermoed daar ook haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer te hebben; het tegenbewijs is alleen toegelaten wanneer de vennootschap bovendien aantoonst dat haar fiscale woonplaats in een andere Staat is gevestigd dan België volgens de fiscale wetgeving van deze Staat."

Uit de memorie van toelichting blijkt dat deze toevoeging wordt ingevoerd

"om rekening te houden met de mogelijke dissociatie die de invoering van de leer van de statutaire zetel teweegbrengt tussen de 'nationaliteit' en de fiscale woonplaats van de vennootschap. (...) Met het oog op rechtszekerheid, bevestigt de definitie van de 'binnenlandse vennootschap' de huidige administratieve praktijk (Com. IB 92, n° 179/23) en de rechtspraak (Brussel, 29 juni 1982 FJF 82/119), volgens dewelke de vennootschap die haar maatschappelijke zetel in België heeft wordt vermoed *juris tantum*, eveneens haar werkelijke zetel in België te hebben."

5.1. Het begrip 'maatschappelijke zetel' wordt niet gedefinieerd in het WIB 92. Ook in het WVV komt dit begrip niet voor. Uit de memorie van toelichting bij het voorontwerp kan worden afgeleid dat de stellers met 'maatschappelijke zetel' de statutaire zetel bedoelen. Dat begrip wordt ook gebruikt in het WVV.³ In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt zelfs aangegeven dat het begrip 'maatschappelijke zetel' tot verwarring aanleiding geeft.

³ Zie artikel 14:16 van het WVV. Cf. ook de memorie van toelichting bij het WVV: "Met de notie zetel wordt in dit wetsartikel en doorheen het ganse wetboek de 'statutaire zetel' bedoeld." (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, 325).

Op basis van de letterlijke bewoordingen van de ontworpen bepaling is het ook niet vanzelfsprekend om dat begrip, waaraan uiteenlopende betekenissen kunnen worden gegeven, te interpreteren als de statutaire zetel. Het verdient dan ook aanbeveling om het begrip “statutaire zetel” te gebruiken.

5.2. Voorts rijst de vraag waarom in de voorgestelde definitie nog steeds gebruik wordt gemaakt van het begrippenpaar “voornaamste inrichting of *haar zetel van bestuur of beheer*”. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 november 1962 ‘houdende hervorming van de inkomstenbelasting’ werd verduidelijkt dat de zetel van bestuur en de zetel van beheer veeleer synoniemen zijn.⁴ Verder kan uit deze parlementaire voorbereiding worden afgeleid dat de toevoeging van dit begrippenpaar geen inhoudelijke wijziging betekende, maar enkel diende om te benadrukken dat een vennootschap in België vennootschapsbelasting moet betalen als haar maatschappelijke zetel of de zetel van waaruit ze haar bedrijvigheid bestuurt of beheert in België is gevestigd, ongeacht waar de bedrijvigheid zelf wordt uitgeoefend.⁵ Deze zienswijze is bevestigd door het hof van beroep van Antwerpen.⁶

Er kan dus worden volstaan met de vermelding van de “voornaamste inrichting”.

5.3. Voorts rijst de vraag of het wel wenselijk is een weerlegbaar vermoeden in te voeren. Volgens artikel 1350 van het Burgerlijk Wetboek is een wettelijk vermoeden een vermoeden dat door een bijzondere wetsbepaling met zekere handelingen of zekere feiten verbonden is. De wet leidt met andere woorden uit een bekend feit een onbekend feit af en de rechter moet deze regel toepassen, voor zover het tegenbewijs ervan niet wordt geleverd.

Uit de aanwezigheid van een statutaire zetel in België wordt door de stellers van het voorontwerp de aanwezigheid van de werkelijke zetel afgeleid, hoewel de waarschijnlijkheid van deze gevolgtrekking is verdwenen doordat in het vennootschapsrecht enig verband in de toekomst tussen beide zetels zal ontbreken. Dat de statutaire zetel in de toekomst niet indicatief zal zijn voor de werkelijke zetel, blijkt des te meer uit de achterliggende bedoeling om het Belgische vennootschapsrecht aantrekkelijker te maken en vennootschappen daarbij via de statutairezetelleer de mogelijkheid te bieden de meest geschikte wetgeving te kiezen, ongeacht waar het zwaartepunt van het beslissingsproces is gelegen.

De keuze voor een dergelijk vermoeden dient vanuit dit oogpunt aan een nieuw onderzoek te worden onderworpen.

5.4. Het wettelijk vermoeden kan enkel worden weerlegd “wanneer de vennootschap *bovendien*[⁷] aantoon dat haar fiscale woonplaats in een andere Staat is gevestigd dan België volgens de fiscale wetgeving van deze Staat”. Toont de vennootschap dit niet aan, dan kan de

⁴ *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 180.

⁵ *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 180.

⁶ Antwerpen 17 december 2013, nr. 2012/AR/1274: “Zetel van bestuur en zetel van beheer zijn in feite synoniemen van voornaamste inrichting. De plaats van de voornaamste inrichting moet worden beoordeeld los van de exploitatiezetel(s) van de vennootschap en los van het land van de wetgeving waaronder de vennootschap is opgericht.”

⁷ De wijze waarop deze bepaling is gesteld en inzonderheid de plaats van het woord “bovendien” erin brengt mee dat de ontworpen bepaling enigszins vreemd aandoet.

belastingdienst zelf dat tegenbewijs blijkbaar niet leveren. Het is niet duidelijk waarom in die hypothese het tegenbewijs niet door de administratie zou kunnen worden geleverd. Het fiscaal recht is van openbare orde, zodat ook de fiscale administratie de werkelijke zetel in een andere Staat moet kunnen doen erkennen, ook in omstandigheden dat de vennootschap zelf dat bewijs niet levert, maar de administratie daartoe wel in staat is omdat zij over de relevante gegevens beschikt.

5.5. Gelet op wat hiervoor is opgemerkt, wordt ter overweging gegeven om het ontworpen artikel 2, § 1, 5°, b), van het WIB 92 als volgt te redigeren:

“b) binnenlandse vennootschap: enigerlei vennootschap die niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten en die in België haar voornaamste inrichting heeft of, op voorwaarde dat haar fiscale woonplaats niet in een andere Staat is gevestigd volgens de fiscale wetgeving van deze Staat, die in België haar statutaire zetel heeft”.⁸

Deze formulering zal tot gevolg hebben dat de fiscale administratie, wanneer zij van oordeel is dat de fiscale woonplaats van de vennootschap daadwerkelijk in een andere Staat is gevestigd, de verplichting heeft om af te zien van het criterium ‘statutaire zetel’ als territoriaal aanknopingspunt.

Op deze manier geformuleerd, spoort de ontworpen bepaling overigens met de memorie van toelichting, waarin het volgende wordt uiteengezet:

“Met andere woorden, wordt de vennootschap die haar statutaire zetel in België heeft en die, noch volgens het fiscaal recht van de staat waarin haar werkelijke zetel gelegen is, noch volgens het fiscaal recht van een andere staat als fiscaal inwoner wordt beschouwd, aangemerkt als een binnenlandse vennootschap.”

Artikel 3

6. In artikel 3, 3°, van de Nederlandse tekst van het voorontwerp dient het woord “vervangen” te worden toegevoegd.

Artikel 25

7. Artikel 25, 4°, van het voorontwerp strekt er onder meer toe om in artikel 184ter, § 2, derde lid, van het WIB 92 het woord “Belgische” in te voegen tussen de woorden “naar de” en “voornaamste inrichting”. In artikel 184ter, § 2, derde lid, van het WIB 92, dat is ingevoegd bij artikel 17, 3°, van de wet van 25 december 2017 ‘tot hervorming van de vennootschapsbelasting’, komt dat woord echter al voor op die plaats. De zinsnede “en wordt het woord ‘Belgische’ ingevoegd tussen de woorden ‘naar de’ en de woorden ‘voornaamste inrichting’” moet derhalve weggelaten worden.

⁸ Indien dit tekstvoorstel wordt gevolgd, zal ook artikel 2, § 1, 5°, c), van het WIB 92 moeten worden aangepast.

Artikel 29

8. Artikel 29, 2°, van het voorontwerp strekt tot het toevoegen van een lid aan artikel 186 van het WIB 92. In dat artikel wordt bepaald wat als uitgekeerd dividend moet worden aangemerkt als een vennootschap eigen aandelen verkrijgt. In het ontworpen lid wordt bepaald dat de nieuw verworven aandelen geacht moeten worden te zijn vernietigd, “[i]n de mate dat de verkrijging voor gevolg heeft dat de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven eigen aandelen in portefeuille houdt die meer dan 20 pct. van haar kapitaal vertegenwoordigen”.

In de memorie van toelichting is daarover het volgende te lezen:

“Indien de extra aandelen gelijktijdig worden verworven, maar van verschillende overdragers en/of tegen een verschillende prijs, belet niets dat de vennootschap de aandelen aanduidt die zullen worden geacht te zijn vernietigd. Bij gebrek aan een dergelijke aanduiding, zal de fictie van de vernietiging proportioneel worden toegepast op het aantal aandelen dat is overgedragen door iedere overdrager en/of tegen iedere andere prijs.”

Dit zal in de wet zelf tot uiting moeten worden gebracht. De vermelding daarvan in de memorie van toelichting volstaat niet.

9. De voorbeelden die in de memorie van toelichting worden gegeven inzake het verwerven van eigen aandelen zijn niet geheel duidelijk. Aan de gemachtigde is daarom gevraagd die voorbeelden verder uit te werken. Die verduidelijking luidt als volgt:

“La société anonyme A dispose d’un capital de 1.200.000 euros représenté par 4.000 actions d’une valeur nominale unitaire de 300 euros.

Alors qu’elle possède déjà en portefeuille 800 actions propres, elle achète 1.000 actions propres supplémentaires au prix unitaire de 1000 euros.

a.1. Dans l’hypothèse d’un achat d’actions ou parts propres suivi d’une cession :

a.1.1. Comptablement :

- Situation de départ :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Etablissements de crédit	1.100.000	Réserves légale et disponibles	1.300.000
Total de l’actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Achat de 1000 actions A au prix unitaire de 1000 euros :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Actions propres	1.000.000	Réserves légale et disponibles	300.000
Etablissements de crédit	100.000	Réserve indisponible	1.000.000
Total de l’actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Vente des 1000 actions A au prix unitaire de 800 euros :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Actions propres	0	Réserves légale et disponibles	1.100.000
Etablissements de crédit	900.000		
Total de l’actif	2.300.000	Total du passif	2.300.000

- Vente des 1000 actions A au prix unitaire de 1200 euros :

Immobilisations	400.000	Capital	1.200.000
Actions propres	0	Réserves légale et disponibles	1.500.000
Etablissements de crédit	1.300.000		
Total de l'actif	2.700.000	Total du passif	2.700.000

a.1.2. Fiscalement :

- Situation de départ :

Relevé 328D (situation du capital)

Capital libéré 1.200.000

Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)

Réserves légale et disponibles 1.300.000

Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)

Plus-value exprimée non réalisée 0

- Achat de 1000 actions A au prix unitaire de 1000 euros. La société détenant déjà en portefeuille des actions représentant 20 p.c. du capital (800 actions au prix unitaire de 300), les 1.000 actions supplémentaires sont censées être détruites tant que ces actions restent en portefeuille (article 186, alinéa 6, CIR 92, en projet). Situation intermédiaire :

Relevé 328D (situation du capital)

Colonne 2 (opérations) : acquisition de 1000 actions propres

Colonne 4 (Capital réellement libéré) 1.200.000

-300.000

900.000

Colonne 8b (actions propres en portefeuille censées annulées)
300.000

Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)

Réserves légale et disponibles 1.300.000

Réduction de valeur sur actions propre -700.000

Réserves légale et disponibles 600.000

Réserve indisponible pour actions propres 0

Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)

Plus-value exprimée non réalisée 1.000.000

Résultat fiscal :

Bénéfices réservés imposables :

- Réduction de valeur sur actions propres	-700.000(*)
- Dividendes :	+700.000(**)(***)
Base imposable à l'ISoc. :	0

(*) Pas d'application de l'article 198, 7°, CIR 92 dans ce cas pour éviter un double emploi avec les articles 186, al. 1^{er}, et 188, al. 2 (voir QP n° 138 du 18.09.1992 du Sénateur Hatry, Bull. Contr., n° 723, p. 208 ; Com.IR 92, n° 186/12) mais application de l'article 188, al. 2, CIR 92

(**) Article 186, alinéa 2, 2°, CIR 92

(***) Pr.M à 30 p.c. sauf renonciation à la perception.

- Vente des 1.000 actions A au prix unitaire de 800 euros :

<u>Relevé 328D (situation du capital)</u>	
Colonne 4 (Capital réellement libéré)	1.200.000

<u>Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)</u>	
Réserves légale et disponibles	600.000
Transfert de la réserve immunisée	+700.000
Moins-value sur actions <u>-200.000</u>	
Solde	1.100.000

<u>Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)</u>	
Plus-value exprimée non réalisée	1.000.000
Transfert à capital	-300.000
Transfert à réserve légale et disponible	<u>-700.000</u>
Solde	0

Résultat fiscal :

Bénéfices réservés imposables :	-200.000(*)
Diminution de la situation de début des réserves (moins-value exonérée sur actions ou parts)	-200.000
Base imposable à l'ISoc. :	0

- Vente des 1.000 actions A au prix de 1.200 euros :

<u>Relevé 328D (situation du capital)</u>	
Colonne 4 (Capital réellement libéré)	1.200.000

<u>Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)</u>	
Réserves légale et disponibles	600.000

Transfert de la réserve immunisée	+700.000
Plus-value sur actions propres	+ <u>200.000</u>
Solde	1.500.000

<u>Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)</u>	
Plus-value exprimée non réalisée	1.000.000
Transfert à capital	-300.000
Transfert à réserve légale et disponible	<u>-700.000</u>
Solde	0

Résultat fiscal :

Réserves légales et disponibles :	+200.000
Majoration de la situation de début des réserves (plus-value exonérée sur actions ou parts)	-0(*)
Bénéfices réservés imposables :	200.000
Dividendes :	<u>0</u>
Base imposable à l'ISoc. :	200.000

(*) -200.000 moyennant le respect des conditions de l'article 192, § 1er, CIR 92. Mais en l'espèce, la société détenait plus de 10 p.c. de ses actions, mais elle n'a pas détenu les actions pendant la période minimale requise d'un an, les opérations se déroulant par hypothèse au cours de la même période imposable.

b.2. Dans l'hypothèse d'un achat d'actions ou parts propres suivi d'une destruction des actions ou parts :

b.1.1. Comptablement :

- Situation de départ :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Etablissements de crédit	1.100.000	Réserves légale et disponibles	1.300.000
Total de l'actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Achat de 1.000 actions A au prix de 1.000 euros :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Actions propres	1.000.000	Réserves légale et disponibles	300.000
Etablissements de crédit	100.000	Réserve indisponible	1.000.000
Total de l'actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Destruction des actions:

Immobilisations	1.400.000	Capital	900.
Actions propres	0	Réserves légale et disponibles	600.
Etablissements de crédit	100.000	Réserve indisponible	
Total de l'actif	1.500.000	Total du passif	1.500.

b.1.2. Fiscalement:Relevé 328D (situation du capital)

Capital libéré	1.200.000
Réduction du capital libéré	<u>- 300.000(*)</u>
Capital libéré	900.000
(*) Article 188, CIR 92	

Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)

Réserves légale et disponibles	1.300.000
Perte sur actions propres	<u>-700.000</u>
Réserves légales et disponibles :	600.000

Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)

Plus-value exprimée non réalisée	0
----------------------------------	---

Résultat fiscal :

Réserves légales et disponibles :	<u>-700.000</u>
Bénéfices réservés imposables :	-700.000
Dépenses non admises, perte sur actions propres :	0(*)
Dividendes :	<u>700.000(**)(***)</u>
Base imposable à l'Isoc. :	0

(*) Pas d'application de l'article 198, 7°, CIR 92 dans ce cas.

(**) Article 186, alinéa 2, 2°, CIR 92

(***) Pr.m de 30 p.c. sauf renonciation à la perception.”

Het verdient aanbeveling om de voorbeelden in de memorie van toelichting te vervangen door deze meer uitgewerkte cijfervoorbeelden.

10. Aan de gemachtigde is ook het volgende gevraagd:

“Indien de verkregen nettoprijs 1200 bedraagt, zal volgens de toelichting sprake zijn van een belastbare winst van 200, in voorkomend geval vrijgesteld op grond van art. 192, § 1 WIB 92. De vrijstelling van art. 192, § 1 is afhankelijk van het voldoen aan een aantal voorwaarden (permanentievoorwaarde, participatievoorwaarde en taxatievoorwaarde, cf. DBI-aftrek). De vraag rijst evenwel wat het temporeel ijkpunt is dat in aanmerking moet worden genomen bij de beoordeling of deze voorwaarden al dan niet zijn vervuld: het ogenblik van de inkoop, van de verkoop of eventueel van de vernietiging. Deze vraag is van belang wanneer de inkoop enerzijds en de verkoop of vernietiging anderzijds niet plaatsvinden in hetzelfde belastbaar tijdperk. Meer specifiek rijst ook de vraag hoe de fictie van vernietiging (indien de inkoop de drempel van 20% overschrijdt) doorwerkt in de beoordeling of voormelde voorwaarden zijn vervuld. Het is aangewezen dat dit uitdrukkelijk in de wet wordt bepaald.”

Het antwoord luidt:

“La fiction instaurée par le projet de loi à l’article 186, alinéa 6, CIR 92 ne vaut que ‘tant que les actions ou parts sont conservées en portefeuille’.

En cas de revente des actions ou parts propres, la fiction légale cesse de produire ses effets et les règles suivantes seront applicables au résultat de la vente des actions : en cas de la plus-value sur actions ou parts, l’exposé des motifs renvoie explicitement à l’application des conditions de l’article 192, § 1er, CIR 92, lequel conditionne l’exonération de la plus-value au respect des conditions des articles 202 et 203, CIR 92.

Ces conditions doivent s’apprécier au moment de la revente des actions ou parts à partir de la date d’acquisition de ces actions ou parts.

En cas de moins-value, il y a application de l’article 198, 7°, CIR 92, à défaut de risque de double emploi avec les articles 186, al. 1^{er}, et 188, al. 2, ceux-ci ayant déjà joué au moment de l’acquisition par l’effet de la fiction légale.”

Uit deze toelichting volgt dat de vervulling van de voorwaarden van de vrijstelling van artikel 192, § 1, van het WIB 92 wordt beoordeeld bij de wederverkoop van de aandelen, maar te beginnen vanaf de datum van inkoop. Het verdient aanbeveling dit te bepalen in de wet zelf. Bovendien rijst de vraag of het daarbij een verschil maakt of de inkoop en de verkoop plaatsvinden in hetzelfde tijdperk. Ook hierover wordt het best uitsluitel gegeven.

Daarnaast is in lijn met de vorige vraag ten aanzien van de gemachtigde ook opgemerkt dat de inhouding van de roerende voorheffing vragen doet rijzen bij het temporeel ijkpunt waarop het al dan niet voldaan zijn aan de voorwaarden van de vrijstelling van roerende voorheffing (participatievoorwaarde, permanentievoorwaarde) moet worden beoordeeld, eveneens in het licht van de fictie van vernietiging.

Daarop reageerde de gemachtigde als volgt:

“Les réponses données à la question b, alinéa 1^{er}, ci-dessus s’appliquent mutatis mutandis aux conditions de renonciation à la perception du Pr.M.”

De vraag rijst evenwel of geen onderscheid moet worden gemaakt naargelang het gaat over een inkoop van aandelen boven of onder de drempel van 20% en naargelang het moment van vernietiging of verkoop van deze ingekochte aandelen:

a) Bij een inkoop boven de 20%-drempel gevolgd door een onmiddellijke vernietiging of verkoop, is er fiscaal gezien onmiddellijk sprake van een dividenduitkering. In die hypothese valt de inkoopverrichting en de dividenduitkering samen op hetzelfde moment en is dat het ijkpunt om te beoordelen of de voorwaarden voor de vrijstelling van de inhouding van de roerende voorheffing vervuld zijn. Dit blijkt ook uit het voorbeeld van de gemachtigde.

b) Bij een inkoop onder de 20%-drempel zonder onmiddellijke vernietiging of verkoop is de situatie evenwel anders. Op grond van artikel 267 van het WIB 92 is de roerende voorheffing opeisbaar bij de toekenning of betaalbaarstelling van een dividend. Het inkoopmoment is het moment waarop de betaling plaatsvindt, maar fiscaal gezien is er slechts sprake van een dividenduitkering als zich een vermogensverlies voordoet, bijvoorbeeld bij vernietiging of verkoop (artikel 186, tweede lid, van het WIB 92). Als de vernietiging of verkoop niet onmiddellijk gebeurt, is er enerzijds geen sprake van een roerend inkomen bij de betaling van

de inkoopbonus en anderzijds is er op het moment van de latere vernietiging of verkoop geen sprake meer van toekenning of betaling. Die toekenning of betaling is nochtans bepalend voor de opeisbaarheid van de roerende voorheffing. Bepaalde rechtspraak oordeelt dat er in die hypothese geen wettelijke grondslag is voor de inhouding van de roerende voorheffing.⁹

Dit alles zal duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de ontworpen bepaling. Tevens moet worden verduidelijkt of deze regeling geldt ongeacht de verkoop of vernietiging in hetzelfde dan wel in een ander belastbaar tijdperk plaatsheeft dan dit van de inkoop van de aandelen.¹⁰

De vraag wat het temporeel ijkpunt is, is overigens ook van belang voor de verrekenbaarheid van de roerende voorheffing bij de aandeelhouder. Als de roerende voorheffing werd ingehouden, is ze verrekenbaar op voorwaarde dat de aandeelhouder de volle eigendom heeft gehad gedurende twaalf maanden op het moment van toekenning of betaalbaarstelling van het dividend (artikel 282 van het WIB 92).¹¹ De vraag rijst of dit zo blijft, en wat de regeling is als de inkoop van de aandelen en de vernietiging niet in hetzelfde tijdperk plaatsvinden.

De aan te nemen wet zal duidelijk tot uiting moeten brengen welke de antwoorden op al deze vragen zijn.

Artikel 43

11. Artikel 43 van het voorontwerp bevat wijzigingen van artikel 210 van het WIB 92. Die wijzigingen strekken ertoe de regels inzake vennootschappen in vereffening en inzake verdeling van het vermogen (artikelen 208 en 209 van het WIB 92) mede van toepassing te verklaren wanneer een landbouwvennootschap niet langer aan de vennootschapsbelasting onderworpen wordt (ontworpen artikel 210, § 1, 7° en 8°).

12. Aan de gemachtigde is de vraag voorgelegd hoe de omvorming van een als landbouwvennootschap erkende vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap – vennootschapsvormen die fiscaal transparant zijn – naar een als landbouwvennootschap erkende besloten vennootschap of coöperatieve vennootschap – die fiscaal niet transparant zijn – fiscaal wordt geregeld.

⁹ Rb. Leuven 26 januari 2007, besproken door P. SMET in *Fiscoloog* 2007, nr. 1096, p. 7.

¹⁰ Zowel de Minister van Financiën als de Dienst Voorafgaande Beslissingen (hierna: DVB) zijn van oordeel dat als de inkoop en de verkoop of vernietiging in hetzelfde tijdperk plaatsvinden, het temporeel ijkpunt de inkoop is en niet het moment van verkoop of vernietiging (*Hand. Kamer* 2002-03, 6 december 2002, 32; DVB, voorafgaande beslissing nr. 2016.734 van 6 december 2016).

¹¹ De Minister van Financiën is van oordeel dat de voorwaarde van volle eigendom wordt geacht vervuld te zijn als de inkoop wordt verricht met het oog op de vernietiging en deze vernietiging plaatsvindt in hetzelfde belastbaar tijdperk als de inkoop (Vr. nr. 1237 van 20 april 2006 van de heer X. de Donnea, *Vr. en Antw. Kamer* 2005-06, nr. 127, 24.932-24.933). De DVB heeft dan weer geoordeeld dat de voorwaarde van twaalf maanden moet worden beoordeeld op het moment van de inkoop als de inkoop wordt verricht met het oog op vernietiging en deze vernietiging plaatsvindt in hetzelfde belastbaar tijdperk als dit van de inkoop (DVB, voorafgaande beslissing nr. 600.208 van 27 juni 2006).

De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Om het status quo op fiscaal vlak te behouden bepaalt artikel 7, 3° van het huidige ontwerp, dat artikel 29, WIB 92 wijzigt, dat laatstgenoemde bepaling slechts van toepassing is op VOFLO's en CommVLO's. Andere vormen van landbouwondernemingen (BVLO's en CVLO's) zullen bijgevolg niet aanzien worden als fiscaal transparant.

Voor de omvorming van een VOFLO of een CommVLO naar een BVLO of een CVLO worden enkel de vennootschapsrechtelijke regels gevolgd. Op fiscaal vlak stellen zich bij deze omvorming geen moeilijkheden aangezien de activa en passiva al voor de omvorming deel uitmaken van het vermogen van een vennootschap en er dus geen oprichting van een nieuwe vennootschap is waarbij meer-of minwaarden op activa bij inbreng worden gerealiseerd. Deze situatie is niet anders dan diegene die thans onder de huidige regeling bestaat wanneer een transparante landbouwvennootschap na verloop van tijd opteert voor onderworpenheid aan vennootschapsbelasting. Er is voor deze situatie thans geen nood aan een regeling. Het is dus in de toekomst ook niet nodig om een fiscale regeling uit te werken voor de omvorming van een transparante landbouwonderneming naar een niet-transparante landbouwonderneming.

Het is enkel in de omgekeerde richting, namelijk de overgang van niet-transparante vennootschap naar transparante vennootschap dat er zich fiscale vraagstukken kunnen stellen aangezien er latente meerwaarden en tijdelijk vrijgestelde reserves in de vennootschap aanwezig kunnen zijn waarover finaal moet worden afgerekend omdat het lichaam ophoudt onderworpen te zijn aan vennootschapsbelasting.”

13. Aan de gemachtigde werden ook een aantal vragen voorgelegd in verband met de overgang van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting.

13.1. Vraag 1: hoe verhoudt dit voorontwerp zich tot het voorontwerp van wet tot regeling van de overgang van de onderwerping aan de rechtspersonenbelasting naar de onderwerping aan de vennootschapsbelasting?

Antwoord:

“Beide regelingen moeten in een stabiel en ondubbelzinnig juridisch kader voorzien voor de overgang tussen twee belastingregimes, zijnde van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting en omgekeerd.

Ze zijn ook beide gebaseerd op regelingen die nu al gelden voor gelijkaardige situaties. Wat de overgang van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting betreft, zijn de bepalingen die de overgang regelen dezelfde als deze die reeds van toepassing zijn voor vennootschappen die het regime van de vennootschapsbelasting verlaten voor een buitenlands belastingregime of voor het afwijkend regime bedoeld in artikel 185bis WIB 92. Wat de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting betreft, zijn de bepalingen die de overgang regelen dan weer gebaseerd op deze geldend voor intercommunales die overgaan van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting.

Omdat de grondslag van belasting in de rechtspersonenbelasting beperkter is dan deze in de vennootschapsbelasting wordt in beide gevallen de vennootschapsbelasting als uitgangspunt genomen. Bij de overgang van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting gebeurt dit in de vorm van een eindbelasting in de vennootschapsbelasting. Bij de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de

vennootschapsbelasting wordt er dan weer een vertrekpunt bepaald voor de toekomstige onderwerping aan de vennootschapsbelasting.”

13.2. Vraag 2: de artikelen 44 en 80, 2°, van het voorontwerp regelen de overgang van vennootschapsbelasting naar rechtspersonenbelasting (nl. de invoeging van een nieuw artikel 210/1 van het WIB 92 resp. de aanpassing van artikel 413/1, § 1, eerste lid, 6° van het WIB 92), waardoor de artikelen 208 en 209 van het WIB 92 (ontbinding en vereffening) toepasselijk worden. Waarom is de generieke regeling van overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting in een afzonderlijke wetsontwerp geregeld?

Antwoord:

“Het voorliggende voorontwerp bevat enkel artikelen die wijzigingen aanbrengen aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en aan reeds bestaande wetten ten gevolge van het wetsontwerp ter invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. De bepalingen voor de overgang van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting werden in dit wetsontwerp voorzien ingevolge de bepalingen voorzien in het ontworpen boek 14, titel 2 (omzetting van een vennootschap in een VZW) van dit nieuwe Wetboek. De bepalingen voor de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting staan op zich en worden daarom opgenomen in een apart wetsontwerp. Dit heeft het voordeel dat de toekomstige consultatie van deze bepalingen makkelijker zal verlopen dan in het geval deze bepalingen slechts een van de onderdelen zou vormen van dit voorliggende voorontwerp dat, zoals gezegd, een andere finaliteit heeft.”

13.3. Vraag 3: wat is het personele toepassingsgebied van het aangepaste artikel 210/1 van het WIB 92? Geldt dit bijvoorbeeld ook in het raam van de tax shelter voor de productie van audiovisueel werk of van een podiumwerk wanneer de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van een vzw tijdelijk is (de vzw verlaat na enkele jaren de sfeer van de vennootschapsbelasting om opnieuw onderworpen te worden aan de rechtspersonenbelasting)?

“De beide bepalingen maken geen uitzondering voor de rechtspersonen die overeenkomstig artikel 179/1 WIB 92 aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. In het geval een VZW bij toepassing van dat artikel aan de vennootschapsbelasting onderworpen wordt zullen de in het aparte wetsontwerp opgenomen bepalingen dan ook van toepassing zijn, net zoals de regeling voorzien in het nieuwe artikel 210/1 WIB 92 van toepassing zal zijn wanneer deze VZW later opnieuw de overstap naar de rechtspersonenbelasting maakt.”

Artikel 70

14. In de Nederlandse tekst van artikel 70 van het voorontwerp dienen de woorden “de eerste maal” (artikel 70, 1°) en “een tweede maal” (idem, 2°) geschrapt te worden.

Artikel 83

15. Artikel 83 van het voorontwerp strekt ertoe in artikel 56, § 1, van het Btw-wetboek het tweede lid, “vervangen bij de wet van xxx 2018”, opnieuw te vervangen.

Artikel 12 van het wetsontwerp ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’,¹² dat momenteel in de Kamer van volksvertegenwoordigers besproken wordt, voorziet in de vervanging van artikel 56 van het Btw-wetboek door een bepaling waarvan het tweede lid luidt als volgt:

“Het eerste lid is van toepassing op vennootschappen onder firma, op gewone commanditaire vennootschappen en op *besloten* vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid tot 31 december 2019.”

De wijziging die het voorwerp vormt van het om advies voorgelegde voorontwerp luidt:

- in de Nederlandse tekst:

“Het eerste lid is van toepassing op vennootschappen onder firma, op gewone commanditaire vennootschappen en op vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid tot 31 december 2019.”

- in de Franse tekst:

“L’alinéa 1^{er} est applicable aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite et aux sociétés à responsabilité limitée jusqu’au 31 décembre 2019.”

In het WVV wordt de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid vervangen door de “besloten vennootschap” (in het Frans: “société à responsabilité limitée”).¹³

Vermits in de memorie van toelichting wordt vooropgesteld dat “de wijzigingen die de artikelen 83 tot 86 van het ontwerp aan het Wetboek aanbrengen (...) beperkt” zijn en artikel 83 louter “de aanpassing van een bepaling aan de gewijzigde benamingen van bepaalde vennootschapsvormen” betreft, moet worden aangenomen dat de Franse tekst van artikel 83 van het voorontwerp correct is en dat in de Nederlandse tekst de woorden “vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid” moeten worden vervangen door “besloten vennootschappen”. De gemachtigde heeft dit bevestigd.

Artikel 88

16. In de Nederlandse tekst van artikel 115*bis* van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten moeten niet de woorden “burgerlijke of handelsvennootschappen”, maar de woorden “burgerlijke vennootschappen of handelsvennootschappen” worden vervangen door het woord “vennootschappen”. Dit is aan te passen in artikel 88 van het voorontwerp.

¹² *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3121/001, 52.

¹³ Zie o.m. artikel 5:1 van het WVV.

Artikel 94

17. In de Nederlandse tekst van artikel 94, b), van het voorontwerp moeten de woorden “van een samenwerkingsverband of” worden vervangen door “van een economisch samenwerkingsverband of”.

Artikel 109

18. Artikel 109 van het voorontwerp strekt ertoe verwijzingen naar een welbepaald onderdeel van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 ‘tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen’ te vervangen door verwijzingen naar een onderdeel met hetzelfde nummer van “het koninklijk besluit van XXXX 2018 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen”. De afdeling Wetgeving heeft geen kennis van een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen’. Tenzij het koninklijk besluit van 30 januari 2001 ‘tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen’ zal worden behouden en artikel 109 anticipeert op een wijziging van het opschrift ervan, moet ter zake een voorbehoud worden gemaakt.

Artikel 115

19. In de Nederlandse tekst van artikel 115 moet de datum “25 december 2012” worden vervangen door “25 december 2016”.

Artikel 117

20. Om taalkundige redenen moet in de Nederlandse tekst van artikel 117 van het voorontwerp het zinsdeel “of die een andere ontbinding zonder verdeling van het gehele maatschappelijke vermogen hebben doorgevoerd” worden vervangen door het zinsdeel “of een andere ontbinding zonder verdeling van het gehele maatschappelijke vermogen”.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

Par ailleurs, le présent avis comporte également un certain nombre d'observations sur d'autres points. Il ne peut toutefois s'en déduire que, dans le délai qui lui est imparti, la section de législation a pu procéder à un examen exhaustif de l'avant-projet.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'adapter la législation fiscale fédérale au Code des sociétés et des associations nouvellement élaboré (ci-après : CSA)².

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le projet de loi qui doit devenir le nouveau CSA n'a pas encore été adopté par le législateur, mais est actuellement à l'examen à la Chambre des représentants. Il n'est par conséquent pas inconcevable qu'il soit encore modifié. Le cas échéant, l'avant-projet devra donc encore être adapté à la suite de telles modifications.

Pour son examen, la section de législation a, inévitablement, dû utiliser le texte du projet de loi que lui a communiqué le demandeur de l'avis. Cet examen est fondé sur l'hypothèse que le projet de loi sera adopté en l'état.

Si le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications qui ne sont pas la conséquence des observations formulées dans le présent avis, notamment à la suite de modifications qui seraient encore apportées au CSA, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

4. Le remplacement de notions dans la législation en vigueur a parfois des effets qui ne sont pas voulus. Les auteurs du projet doivent s'en inquiéter et examiner attentivement s'il n'en résulte pas d'autres adaptations nécessaires de la législation.

On peut trouver une bonne illustration d'un tel effet non souhaité à l'article 84 de l'avant-projet, que l'exposé des motifs qualifie de modification dont la portée est limitée, et qui découle du fait que la notion de « société commerciale » n'est plus utilisée.

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

² Sur l'avant-projet de loi « introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses », la section de législation a donné le 9 octobre 2017, l'avis 61.988/2. Le projet de loi a été déposé le 4 juin 2018 à la Chambre des représentants (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-3119/001).

L'article 84 vise à remplacer les mots « société commerciale » par le mot « société » à l'article 57, § 6, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C.TVA), de sorte qu'il résulte de la disposition concernée que les exploitants agricoles restent soumis à toutes les obligations incombant aux assujettis à la TVA « lorsqu'ils ont emprunté la forme d'une société ».

L'article 2, § 3, du Code des sociétés actuel « reconnaît en tant que société *civile* dotée de la personnalité juridique, la société agricole, en abrégé S. Agr. ». Cela signifie que les exploitants agricoles qui ont adopté la forme d'une société agricole ne satisfont actuellement pas, en principe, à la condition de l'article 57, § 6, 1°, du C.TVA, dès lors qu'il ne s'agit généralement pas de sociétés *commerciales*.

L'article 8:2, en projet, du CSA prévoit que, dans les conditions à déterminer par le Roi, des sociétés « peu[ven]t être reconnue[s] comme une entreprise agricole ». Dans tous ces cas, l'entreprise agricole aura cependant adopté « la forme d'une société » et remplira la condition de l'article 57, § 6, 1°, du C.TVA que l'article 84 de la loi à adopter entend modifier. Il s'ensuit que la portée de cette disposition est bel et bien modifiée substantiellement.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het ontwerp van het nieuwe Wetboek van vennootschappen vertrekt vanuit het idee van een afschaffing van het onderscheid tussen burgerlijke vennootschappen en handelsvennootschappen wat tot gevolg heeft dat de huidige verwijzing in artikel 57, § 6, 1°, van het Btw-wetboek noodgedwongen moet worden aangepast.

Momenteel kan de landbouwvennootschap die opgericht is onder de vorm van een vennootschap naar burgerlijk recht met als doel de exploitatie van een land- of tuinbouwbedrijf worden onderworpen aan de bijzondere btw-regeling voor landbouwers. Landbouwondernemingen die gebruik maken van de rechtsvorm van de VOF, de gewone commanditaire vennootschap en de BVBA zijn anderzijds in principe uitgesloten van de toepassing van de bijzondere regeling.

Ter zake bepaalt de memorie van toelichting bij het nieuwe Wetboek van vennootschappen het volgende:

‘De coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid van de vennoten (CVOA) en het Belgische economisch samenwerkingsverband (ESV) worden afgeschaft. Dit is ook het geval voor de landbouwvennootschap (LV), die als rechtsvorm in zeer grote mate overeenkomt met een vennootschap onder firma of gewone commanditaire vennootschap. Nu deze vennootschapsvorm toegang verschaft tot bepaalde voordelen, op burgerrechtelijk vlak (zoals bijvoorbeeld inzake pacht) en in andere domeinen, kan een VOF, een CommV, en zelfs een besloten vennootschap (zie hieronder) of een coöperatieve vennootschap die actief is als land- of tuinbouwbedrijf, onder de door de Koning vast te leggen voorwaarden worden erkend als landbouwonderneming. Aan deze erkenning kunnen dan bepaalde gevolgen worden vastgeknoopt, bv. op fiscaal vlak, of nog, inzake subsidies. Verder wordt er zorg voor gedragen dat de exploitatie door een behorend vennoot van een vennootschap die een exploitatie van een land- of tuinbouwbedrijf tot voorwerp heeft, voor doeleinden van de pachtwet nog steeds wordt gelijkgesteld met diens persoonlijke exploitatie (zie artikel 838 W.Venn.).’

Het is niet noodzakelijkerwijze de bedoeling door de aanpassing van de terminologie de draagwijdte van de bepaling inhoudelijk te wijzigen. Rekening houdend met de memorie van toelichting is het niet onmiskenbaar duidelijk of er daadwerkelijk een

reëel verschil in draagwijdte wordt gecreëerd binnen de bijzondere btw-regeling door de nieuwe terminologie. Er zal niettemin worden onderzocht op welke manier de draagwijdte van de huidige bepaling zoveel mogelijk intact wordt gelaten aan de hand van de nieuwe terminologie en zo nodig zal die maximale overeenstemming worden hersteld aan de hand van specifieke uitsluitingen van bepaalde vennootschappen of ondernemingen uit het concept 'vennootschappen' voor de toepassing van de bijzondere btw-regeling voor landbouwers ».

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

5. L'article 2, 3°, de l'avant-projet vise à introduire dans l'article 2, § 1^{er}, 5°, b), du Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR 1992), la présomption réfragable suivante :

« La société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée sauf preuve contraire y avoir aussi son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration; la preuve contraire est admise uniquement si la société établit en outre qu'elle a son domicile fiscal dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet État ».

Il ressort de l'exposé des motifs que cette disposition est introduite

« pour tenir compte de la dissociation possible entre la 'nationalité' et la résidence fiscale de la société qu'implique l'adoption de la théorie du siège statutaire. (...) Dans un but de sécurité juridique, la définition de la 'société résidente' confirme la pratique administrative actuelle (Com. IR 92, n° 179/23) et la jurisprudence (Bruxelles, 29 juin 1982, FJF, 82/119), selon laquelle la société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée, juris tantum, avoir également en Belgique son siège réel ».

5.1. Le CIR 92 ne définit pas la notion de « siège social ». Cette notion n'apparaît pas non plus dans le CSA. Il peut se déduire de l'exposé des motifs de l'avant-projet que le terme « siège social » utilisé par les auteurs vise le siège statutaire. Le CSA utilise également cette notion³. L'exposé des motifs de l'avant-projet indique même que la notion de « siège social » peut être une source d'ambiguïté.

Prise à la lettre, la disposition en projet ne permet pas non plus de considérer d'emblée que cette notion, susceptible d'avoir diverses significations, vise le siège statutaire. Il est dès lors recommandé d'utiliser la notion de « siège statutaire ».

5.2. La question se pose en outre de savoir pourquoi la définition proposée continue à utiliser le couple de notions « principal établissement ou *son siège de direction ou d'administration* ». Lors des travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962 'portant réforme des impôts sur les revenus', il a été précisé que siège de direction et siège d'administration sont plutôt synonymes⁴. Il peut en outre se déduire de ces travaux préparatoires

³ Voir l'article 14:16 du CSA. Voir également l'exposé des motifs du CSA : « Dans le présent article ainsi que dans l'ensemble du code, la notion de 'siège' signifie 'siège statutaire' », *Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-3119/001, p. 325.

⁴ *Doc. parl.*, Sénat, 1961-62, n° 366, p. 180.

que l'introduction de ce couple de notions n'impliquait pas de modification substantielle, mais ne servait qu'à souligner qu'une société doit l'impôt des sociétés en Belgique dès l'instant où elle y a établi son siège social ou le siège à partir duquel elle dirige ou gère ses activités, quel que soit le lieu où ses activités proprement dites sont exercées⁵. Cette interprétation a été confirmée par la cour d'appel d'Anvers⁶.

La mention de « principal établissement » peut dès lors suffire.

5.3. La question se pose en outre de savoir s'il est réellement opportun d'instaurer une présomption réfragable. Selon l'article 1350 du Code civil, la présomption légale est celle qui est attachée par une loi spéciale à certains actes ou à certains faits. En d'autres mots, d'un fait connu, la loi déduit un fait inconnu et le juge est tenu d'appliquer cette règle pour autant que la preuve contraire n'en soit pas apportée.

Les auteurs de l'avant-projet déduisent de la présence d'un siège statutaire en Belgique la présence du siège réel, bien que la probabilité de conclure en ce sens ait disparu, dès lors que dans le droit des sociétés, tout lien entre les deux sièges fera défaut à l'avenir. Le fait que, dans le futur, le siège statutaire ne sera pas indicatif pour déterminer le siège réel, ressort d'autant plus de l'intention sous-jacente de rendre le droit belge des sociétés plus attrayant et, à cet égard, d'offrir la possibilité aux sociétés, par le biais de la doctrine du siège statutaire, d'opter pour la législation la mieux adaptée, indépendamment du lieu où se situe le centre de gravité du processus décisionnel.

Le choix d'une telle présomption doit être soumis à un nouvel examen au regard de ces considérations.

5.4. La présomption légale peut être uniquement renversée « si la société établit *en outre*⁷ qu'elle a son domicile fiscal dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet État ». Si la société ne le démontre pas, le service des impôts ne peut manifestement pas lui-même apporter la preuve contraire. On n'aperçoit pas clairement pourquoi, dans cette hypothèse, l'administration ne pourrait pas apporter la preuve contraire. Le droit fiscal étant d'ordre public, l'administration fiscale doit également pouvoir faire reconnaître le siège réel dans un autre État, même dans des circonstances où ce n'est pas la société elle-même qui apporte cette preuve, mais l'administration qui, dès lors qu'elle dispose des informations pertinentes, est effectivement en mesure de le faire.

5.5. Vu les observations ci-dessus, il est suggéré de rédiger l'article 2, § 1^{er}, 5°, b), en projet, du CIR 92 comme suit :

« b) société résidente: toute société qui n'est pas exclue de l'impôt des sociétés et qui a son principal établissement en Belgique ou, à condition que son domicile fiscal ne soit pas

⁵ *Doc. parl.*, Sénat, 1961-62, n° 366, p. 180.

⁶ Anvers, 17 décembre 2013, n° 2012/RG/1274: (*traduction*) « Siège de direction et siège d'administration sont en fait des synonymes de principal établissement. Pour déterminer le lieu du principal établissement, il n'y a pas lieu d'avoir égard au(x) siège(s) d'exploitation de la société, ni au pays de la législation sous l'empire de laquelle la société a été constituée ».

⁷ La manière dont cette disposition est rédigée et notamment la place des mots « en outre » qui y sont mentionnés a pour effet que la disposition en projet paraît quelque peu singulière.

établi dans un autre État selon la législation fiscale de cet État, qui a son siège statutaire en Belgique »⁸.

Cette formulation aura pour effet que l'administration fiscale, lorsqu'elle estime que le domicile fiscal de la société est effectivement établi dans un autre État, a l'obligation de renoncer au critère du « siège statutaire » en tant que point de rattachement territorial.

Ainsi formulée, la disposition en projet s'accorde par ailleurs avec l'exposé des motifs, qui mentionne ce qui suit :

« En d'autres termes, la société qui a son siège statutaire en Belgique et qui n'est considérée comme résidente fiscale ni par le droit fiscal de l'État de son siège réel ni par le droit fiscal d'un autre État sera considérée comme résidente fiscale belge ».

Article 3

6. À l'article 3, 3°, du texte néerlandais de l'avant-projet, on ajoutera le mot « vervangen ».

Article 25

7. L'article 25, 4°, de l'avant-projet vise notamment à insérer les mots « en Belgique » entre les mots « ou d'administration » et les mots « , ou vers un autre établissement » dans l'article 184ter, § 2, alinéa 3, du CIR 92. À l'article 184ter, § 2, alinéa 3, du CIR 92, qui a été inséré par l'article 17, 3°, de la loi du 25 décembre 2017 'portant réforme de l'impôt des sociétés', ces mots apparaissent toutefois déjà à cette place. Le membre de phrase « et les mots 'en Belgique' sont insérés entre les mots 'ou d'administration' et les mots ' , ou vers un autre établissement' » doit par conséquent être omis.

Article 29

8. L'article 29, 2°, de l'avant-projet vise à ajouter un alinéa à l'article 186 du CIR 92. Cet article précise ce qu'il y a lieu de considérer comme dividende distribué lorsqu'une société acquiert ses propres actions ou parts. L'alinéa en projet dispose que les actions ou parts nouvellement acquises sont censées être détruites, « [d]ans la mesure où l'acquisition a pour effet que la société émettrice des actions ou parts détient en portefeuille des actions ou parts propres représentant plus de 20 p.c. de son capital ».

À ce sujet, dans l'exposé des motifs, on peut lire ce qui suit :

« Dans le cas où l'acquisition des actions supplémentaires a lieu simultanément mais auprès de cédants différents et/ou pour des prix différents, rien ne s'oppose à ce que la société désigne celles des actions qui seront censées détruites. À défaut d'une telle désignation, la fiction de destruction sera appliquée de façon proportionnelle au nombre d'actions cédées par chaque cédant et/ou à chaque prix différent ».

⁸ Si cette proposition de texte est suivie, l'article 2, § 1^{er}, 5°, c), du CIR 92 devra également être adapté.

Cette précision devra être inscrite dans la loi même. Il n'est pas suffisant d'en faire mention dans l'exposé des motifs.

9. Les exemples donnés dans l'exposé des motifs concernant l'acquisition d'actions propres manquent de clarté. Le délégué a dès lors été invité à les préciser. Ces éclaircissements se présentent comme suit :

« La société anonyme A dispose d'un capital de 1.200.000 euros représenté par 4.000 actions d'une valeur nominale unitaire de 300 euros.

Alors qu'elle possède déjà en portefeuille 800 actions propres, elle achète 1.000 actions propres supplémentaires au prix unitaire de 1000 euros.

a.1. Dans l'hypothèse d'un achat d'actions ou parts propres suivi d'une cession :

a.1.1. Comptablement :

- Situation de départ :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Etablissements de crédit	1.100.000	Réserves légale et disponibles	1.300.000
Total de l'actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Achat de 1000 actions A au prix unitaire de 1000 euros :

Immobilisations	1.400.000	Capital	.200.000
Actions propres	1.000.000	Réserves légale et disponibles	300.000
Etablissements de crédit	100.000	Réserve indisponible	1.000.000
Total de l'actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Vente des 1000 actions A au prix unitaire de 800 euros :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Actions propres	0	Réserves légale et disponibles	1.100.000
Etablissements de crédit	900.000		
Total de l'actif	2.300.000	Total du passif	2.300.000

- Vente des 1000 actions A au prix unitaire de 1200 euros :

Immobilisations	400.000	Capital	1.200.000
Actions propres	0	Réserves légale et disponibles	1.500.000
Etablissements de crédit	1.300.000		
Total de l'actif	2.700.000	Total du passif	2.700.000

a.1.2. Fiscalement :

- Situation de départ :

Relevé 328D (situation du capital)

Capital libéré 1.200.000

Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)

Réserves légale et disponibles	1.300.000
--------------------------------	-----------

Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)

Plus-value exprimée non réalisée	0
----------------------------------	---

- Achat de 1000 actions A au prix unitaire de 1000 euros. La société détenant déjà en portefeuille des actions représentant 20 p.c. du capital (800 actions au prix unitaire de 300), les 1.000 actions supplémentaires sont censées être détruites tant que ces actions restent en portefeuille (article 186, alinéa 6, CIR 92, en projet). Situation intermédiaire :

Relevé 328D (situation du capital)

Colonne 2 (opérations) : acquisition de 1000 actions propres	
--	--

Colonne 4 (Capital réellement libéré)	1.200.000
---------------------------------------	-----------

	<u>-300.000</u>
--	-----------------

	900.000
--	---------

Colonne 8b (actions propres en portefeuille censées annulées)	
300.000	

Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)

Réserves légale et disponibles	1.300.000
--------------------------------	-----------

Réduction de valeur sur actions propre	<u>-700.000</u>
--	-----------------

Réserves légale et disponibles	600.000
--------------------------------	---------

Réserve indisponible pour actions propres	0
---	---

Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)

Plus-value exprimée non réalisée	1.000.000
----------------------------------	-----------

Résultat fiscal :

Bénéfices réservés imposables :

- Réduction de valeur sur actions propres	-700.000(*)
- Dividendes :	+700.000(**)(***)
Base imposable à l'ISoc. :	0

(*) Pas d'application de l'article 198, 7°, CIR 92 dans ce cas pour éviter un double emploi avec les articles 186, al. 1^{er}, et 188, al. 2 (voir QP n° 138 du 18.09.1992 du Sénateur Hatry, Bull. Contr., n° 723, p. 208 ; Com.IR 92, n° 186/12) mais application de l'article 188, al. 2, CIR 92

(**) Article 186, alinéa 2, 2°, CIR 92

(***) Pr.M à 30 p.c. sauf renonciation à la perception.

- Vente des 1.000 actions A au prix unitaire de 800 euros :

<u>Relevé 328D (situation du capital)</u>	
Colonne 4 (Capital réellement libéré)	1.200.000

<u>Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)</u>	
Réserves légale et disponibles	600.000
Transfert de la réserve immunisée	+700.000
Moins-value sur actions <u>-200.000</u>	
Solde	1.100.000

<u>Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)</u>	
Plus-value exprimée non réalisée	1.000.000
Transfert à capital	-300.000
Transfert à réserve légale et disponible	<u>-700.000</u>
Solde	0

Résultat fiscal :

Bénéfices réservés imposables :	-200.000(*)
Diminution de la situation de début des réserves (moins-value exonérée sur actions ou parts)	-200.000
Base imposable à l'ISoc. :	0

- Vente des 1.000 actions A au prix de 1.200 euros :

<u>Relevé 328D (situation du capital)</u>	
Colonne 4 (Capital réellement libéré)	1.200.000

<u>Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)</u>	
Réserves légale et disponibles	600.000

Transfert de la réserve immunisée	+700.000
Plus-value sur actions propres	+ <u>200.000</u>
Solde	1.500.000

<u>Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)</u>	
Plus-value exprimée non réalisée	1.000.000
Transfert à capital	-300.000
Transfert à réserve légale et disponible	<u>-700.000</u>
Solde	0

Résultat fiscal :

Réserves légales et disponibles :	+200.000
Majoration de la situation de début des réserves (plus-value exonérée sur actions ou parts)	-0(*)
Bénéfices réservés imposables :	200.000
Dividendes :	<u>0</u>
Base imposable à l'ISoc. :	200.000

(*) -200.000 moyennant le respect des conditions de l'article 192, § 1er, CIR 92. Mais en l'espèce, la société détenait plus de 10 p.c. de ses actions, mais elle n'a pas détenu les actions pendant la période minimale requise d'un an, les opérations se déroulant par hypothèse au cours de la même période imposable.

b.2. Dans l'hypothèse d'un achat d'actions ou parts propres suivi d'une destruction des actions ou parts :

b.1.1. Comptablement :

- Situation de départ :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Etablissements de crédit	1.100.000	Réserves légale et disponibles	1.300.000
Total de l'actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Achat de 1.000 actions A au prix de 1.000 euros :

Immobilisations	1.400.000	Capital	1.200.000
Actions propres	1.000.000	Réserves légale et disponibles	300.000
Etablissements de crédit	100.000	Réserve indisponible	1.000.000
Total de l'actif	2.500.000	Total du passif	2.500.000

- Destruction des actions:

Immobilisations	1.400.000	Capital	900.
Actions propres	0	Réserves légale et disponibles	600.
Etablissements de crédit	100.000	Réserve indisponible	
Total de l'actif	1.500.000	Total du passif	1.500.

b.1.2. Fiscalement:Relevé 328D (situation du capital)

Capital libéré	1.200.000
Réduction du capital libéré	<u>- 300.000(*)</u>
Capital libéré	900.000
(*) Article 188, CIR 92	

Relevé 328R (Bénéfices réservés imposables)

Réserves légale et disponibles	1.300.000
Perte sur actions propres	<u>-700.000</u>
Réserves légales et disponibles :	600.000

Relevé 328S (Bénéfices réservés exonérés)

Plus-value exprimée non réalisée	0
----------------------------------	---

Résultat fiscal :

Réserves légales et disponibles :	<u>-700.000</u>
Bénéfices réservés imposables :	-700.000
Dépenses non admises, perte sur actions propres :	0(*)
Dividendes :	<u>700.000(**)(***)</u>
Base imposable à l'Isoc. :	0

(*) Pas d'application de l'article 198, 7°, CIR 92 dans ce cas.

(**) Article 186, alinéa 2, 2°, CIR 92

(***) Pr.m de 30 p.c. sauf renonciation à la perception ».

Il est recommandé de remplacer les exemples figurant dans l'exposé des motifs par ces exemples chiffrés mieux détaillés.

10. La question suivante a également été posée au délégué :

« Selon le commentaire, si le prix net obtenu est de 1200, il sera question d'un bénéfice imposable de 200, le cas échéant exonéré conformément à l'art. 192, § 1er, CIR 92. L'exonération prévue à l'art. 192, § 1er est soumise au respect d'un certain nombre de conditions (condition de permanence, condition de participation et condition de taxation, cf. déduction RDT). La question se pose toutefois de savoir quel est le point de référence temporel à prendre en considération pour apprécier si ces conditions ont été remplies ou non : le moment de l'achat, de la vente ou éventuellement de la destruction. Cette question est importante lorsque l'achat, d'une part, et la vente ou la destruction, d'autre part, n'ont pas lieu durant la même période imposable. Se pose également plus spécifiquement la question de savoir comment la fiction de destruction (si l'achat dépasse le seuil de 20%) produit ses effets sur l'appréciation du respect des conditions précitées. Il est recommandé d'en faire expressément mention dans la loi ».

La réponse s'énonce comme suit :

« La fiction instaurée par le projet de loi à l'article 186, alinéa 6, CIR 92 ne vaut que 'tant que les actions ou parts sont conservées en portefeuille'.

En cas de revente des actions ou parts propres, la fiction légale cesse de produire ses effets et les règles suivantes seront applicables au résultat de la vente des actions : en cas de la plus-value sur actions ou parts, l'exposé des motifs renvoie explicitement à l'application des conditions de l'article 192, § 1^{er}, CIR 92, lequel conditionne l'exonération de la plus-value au respect des conditions des articles 202 et 203, CIR 92.

Ces conditions doivent s'apprécier au moment de la revente des actions ou parts à partir de la date d'acquisition de ces actions ou parts.

En cas de moins-value, il y a application de l'article 198, 7°, CIR 92, à défaut de risque de double emploi avec les articles 186, al. 1^{er}, et 188, al. 2, ceux-ci ayant déjà joué au moment de l'acquisition par l'effet de la fiction légale ».

Il ressort de ce commentaire que le respect des conditions de l'exonération visées à l'article 192, § 1^{er}, CIR 92 s'apprécie au moment de la revente des actions ou parts, mais à partir de la date d'acquisition. Il est recommandé de le préciser dans la loi proprement dite. La question se pose en outre de savoir si cela fait une différence que l'achat et la vente interviennent dans la même période. Mieux vaudrait également éclaircir ce point.

En outre, il a également été observé dans le droit fil de la question précédente posée au délégué que la retenue du précompte mobilier soulève des questions quant au point de référence temporel auquel il convient d'apprécier si les conditions de l'exonération du précompte mobilier ont été respectées ou non (condition de participation, condition de permanence), à la lumière également de la fiction de destruction.

À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Les réponses données à la question b, alinéa 1^{er}, ci-dessus s'appliquent mutatis mutandis aux conditions de renonciation à la perception du Pr.M ».

La question se pose toutefois de savoir s'il n'y a pas lieu d'opérer une distinction selon qu'il s'agit du rachat d'actions ou de parts au-delà ou en-deçà du seuil de 20% et selon le moment de la destruction ou de la vente de ces actions ou parts rachetées :

a) En cas de rachat excédant le seuil de 20%, suivi immédiatement d'une destruction ou d'une vente, il s'agit instantanément, du point de vue fiscal, d'une distribution de dividendes. Dans cette hypothèse, l'opération de rachat et la distribution de dividendes sont concomitantes et il s'agit du point de référence pour apprécier si les conditions de l'exonération de la retenue du précompte mobilier sont remplies. C'est ce qui ressort également de l'exemple donné par le délégué.

b) En cas de rachat au dessous du seuil de 20%, sans destruction ou vente immédiate, la situation est toutefois différente. En vertu de l'article 267 du CIR 92, l'attribution ou la mise en paiement d'un dividende entraîne l'exigibilité du précompte mobilier. Le moment du rachat est le moment auquel le paiement a lieu, mais d'un point de vue fiscal, il n'est question d'une distribution de dividendes qu'en cas de perte patrimoniale, par exemple en cas de destruction ou de vente (article 186, alinéa 2, CIR 92). Si la destruction ou la vente n'intervient pas

immédiatement, il n'est d'une part pas question de revenu mobilier lors du paiement du boni d'acquisition et, d'autre part, au moment de la destruction ou de la vente ultérieure, il n'est plus question d'attribution ou de paiement. Cette attribution ou ce paiement est néanmoins déterminant pour l'exigibilité du précompte mobilier. Une certaine jurisprudence estime que, dans cette hypothèse, la retenue du précompte mobilier est dénuée de fondement légal⁹.

Il convient d'exprimer tous ces éléments plus clairement dans la disposition en projet. On précisera également si ces règles sont applicables, que la vente ou la destruction ait lieu ou non durant la même période imposable que celle du rachat des actions ou parts¹⁰.

La définition du point de référence temporel est d'ailleurs également importante pour l'imputabilité du précompte mobilier dans le chef de l'actionnaire. Si le précompte mobilier a été retenu, il est imputable à condition que l'actionnaire ait eu la pleine propriété pendant douze mois au moment de l'attribution ou de la mise en paiement du dividende (article 282 CIR 92)¹¹. La question se pose de savoir s'il en est toujours ainsi, et quelle est la règle si le rachat des actions et la destruction n'ont pas lieu au cours de la même période.

La loi à adopter devra indiquer clairement quelles sont les réponses à toutes ces questions.

Article 43

11. L'article 43 de l'avant-projet modifie l'article 210 du CIR 92. Ces modifications visent à rendre les règles relatives aux sociétés en liquidation et du à la répartition du patrimoine (articles 208 et 209 CIR 92) également applicables lorsqu'une société agricole n'est plus assujettie à l'impôt des sociétés (article 210, § 1^{er}, 7^o et 8^o, en projet).

12. La question a été posée au délégué de savoir comment est réglée sur le plan fiscal la transformation d'une société en nom collectif ou société en commandite agréée comme société agricole – des formes de société transparentes sur le plan fiscal – en société à responsabilité limitée ou société coopérative agréée comme société agricole – qui ne sont pas transparentes du point de vue fiscal.

Le délégué a répondu en ces termes :

« Om het status quo op fiscaal vlak te behouden bepaalt artikel 7, 3° van het huidige ontwerp, dat artikel 29, WIB 92 wijzigt, dat laatstgenoemde bepaling slechts van toepassing is op VOFLO's en CommVLO's. Andere vormen van

⁹ Civ. Louvain 26 janvier 2007, analyse de P. SMET dans *Fiscoloog* 2007, n° 1096, p. 7.

¹⁰ Tant le Ministre des Finances que le Service des décisions anticipées (ci-après : SDA) estiment que si le rachat et la vente ou la destruction ont lieu au cours d'une même période, c'est le rachat et non le moment de la vente ou de la destruction qui est le point de référence temporel (*Annales*, Chambre, 2002-03, 6 décembre 2002, p. 32; SDA, décision anticipée n° 2016.734 du 6 décembre 2016).

¹¹ Le Ministre des Finances estime que la condition de la pleine propriété est réputée remplie si l'opération de rachat est effectuée dans le but d'annuler les actions et si cette annulation survient au cours de la même période imposable que le rachat (Question n° 1237 du 20 avril 2006 de M. X. de Donnea, *Questions et réponses*, Chambre, 2005-06, n° 127, 24.932-24.933). Le SDA a jugé pour sa part que la condition de douze mois doit être appréciée au moment du rachat si l'opération de rachat est effectuée à des fins de destruction et si cette destruction intervient au cours de la même période imposable que le rachat (SDA, décision anticipée n° 600.208 du 27 juin 2006).

landbouwondernemingen (BVLO's en CVLO's) zullen bijgevolg niet aanzien worden als fiscaal transparant.

Voor de omvorming van een VOFLO of een CommVLO naar een BVLO of een CVLO worden enkel de vennootschapsrechtelijke regels gevolgd. Op fiscaal vlak stellen zich bij deze omvorming geen moeilijkheden aangezien de activa en passiva al voor de omvorming deel uitmaken van het vermogen van een vennootschap en er dus geen oprichting van een nieuwe vennootschap is waarbij meer-of minwaarden op activa bij inbreng worden gerealiseerd. Deze situatie is niet anders dan diegene die thans onder de huidige regeling bestaat wanneer een transparante landbouwvennootschap na verloop van tijd opteert voor onderworpenheid aan vennootschapsbelasting. Er is voor deze situatie thans geen nood aan een regeling. Het is dus in de toekomst ook niet nodig om een fiscale regeling uit te werken voor de omvorming van een transparante landbouwonderneming naar een niet-transparante landbouwonderneming.

Het is enkel in de omgekeerde richting, namelijk de overgang van niet-transparante vennootschap naar transparante vennootschap dat er zich fiscale vraagstukken kunnen stellen aangezien er latente meerwaarden en tijdelijk vrijgestelde reserves in de vennootschap aanwezig kunnen zijn waarover finaal moet worden afgerekend omdat het lichaam ophoudt onderworpen te zijn aan vennootschapsbelasting ».

13. Un certain nombre de questions ont également été soumises au délégué concernant le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales.

13.1. Question 1 : comment cet avant-projet de loi s'articule-t-il avec l'avant-projet de loi réglant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés?

Réponse :

« Beide regelingen moeten in een stabiel en ondubbelzinnig juridisch kader voorzien voor de overgang tussen twee belastingregimes, zijnde van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting en omgekeerd.

Ze zijn ook beide gebaseerd op regelingen die nu al gelden voor gelijkaardige situaties. Wat de overgang van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting betreft, zijn de bepalingen die de overgang regelen dezelfde als deze die reeds van toepassing zijn voor vennootschappen die het regime van de vennootschapsbelasting verlaten voor een buitenlands belastingregime of voor het afwijkend regime bedoeld in artikel 185bis WIB 92. Wat de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting betreft, zijn de bepalingen die de overgang regelen dan weer gebaseerd op deze geldend voor intercommunales die overgaan van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting.

Omdat de grondslag van belasting in de rechtspersonenbelasting beperkter is dan deze in de vennootschapsbelasting wordt in beide gevallen de vennootschapsbelasting als uitgangspunt genomen. Bij de overgang van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting gebeurt dit in de vorm van een eindbelasting in de vennootschapsbelasting. Bij de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting wordt er dan weer een vertrekpunt bepaald voor de toekomstige onderwerping aan de vennootschapsbelasting ».

13.2. Question 2 : les articles 44 et 80, 2°, de l'avant-projet règlent le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales (à savoir, respectivement, l'insertion d'un nouvel

article 210/1 dans le CIR 92 et l'adaptation de l'article 413/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6° du CIR 92), rendant ainsi applicables les articles 208 et 209 du CIR 92 (dissolution et liquidation). Pourquoi le régime générique de passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés est-il réglé dans un projet de loi distinct?

Réponse :

« Het voorliggende voorontwerp bevat enkel artikelen die wijzigingen aanbrengen aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en aan reeds bestaande wetten ten gevolge van het wetsontwerp ter invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. De bepalingen voor de overgang van de vennootschapsbelasting naar de rechtspersonenbelasting werden in dit wetsontwerp voorzien ingevolge de bepalingen voorzien in het ontworpen boek 14, titel 2 (omzetting van een vennootschap in een VZW) van dit nieuwe Wetboek. De bepalingen voor de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting staan op zich en worden daarom opgenomen in een apart wetsontwerp. Dit heeft het voordeel dat de toekomstige consultatie van deze bepalingen makkelijker zal verlopen dan in het geval deze bepalingen slechts een van de onderdelen zou vormen van dit voorliggende voorontwerp dat, zoals gezegd, een andere finaliteit heeft ».

13.3. Question 3 : quel est le champ d'application personnel de l'article 210/1, adapté, du CIR 92? S'applique-t-il par exemple également dans le cadre du *tax shelter* pour la production audiovisuelle ou la production d'une œuvre scénique lorsque l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'une ASBL est temporaire (l'ASBL sort après quelques années du champ d'application de l'impôt des sociétés pour être de nouveau assujettie à l'impôt des personnes morales)?

« De beide bepalingen maken geen uitzondering voor de rechtspersonen die overeenkomstig artikel 179/1 WIB 92 aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. In het geval een VZW bij toepassing van dat artikel aan de vennootschapsbelasting onderworpen wordt zullen de in het aparte wetsontwerp opgenomen bepalingen dan ook van toepassing zijn, net zoals de regeling voorzien in het nieuwe artikel 210/1 WIB 92 van toepassing zal zijn wanneer deze VZW later opnieuw de overstap naar de rechtspersonenbelasting maakt ».

Article 70

14. Dans le texte néerlandais de l'article 70 de l'avant-projet, on supprimera les mots « de eerste maal » (article 70, 1°) et « een tweede maal » (idem, 2°).

Article 83

15. L'article 83 de l'avant-projet vise à remplacer de nouveau l'alinéa 2, « remplacé par la loi du xx 2018 », à l'article 56, § 1^{er}, du C.TVA.

L'article 12 de l'avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée'¹², qui est actuellement à l'examen à la Chambre des représentants,

¹² Doc. parl., Chambre, 2017-18, n° 54-3121/001, p. 52.

prévoit le remplacement de l'article 56 du C.TVA par une disposition dont l'alinéa 2 s'énonce comme suit :

« L'alinéa 1^{er} est applicable aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple et aux sociétés privées à responsabilité limitée jusqu'au 31 décembre 2019 ».

La modification qui fait l'objet de l'avant-projet soumis pour avis s'énonce comme suit :

- dans le texte français :

« L'alinéa 1^{er} est applicable aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite et aux sociétés à responsabilité limitée jusqu'au 31 décembre 2019 ».

- dans le texte néerlandais :

« Het eerste lid is van toepassing op vennootschappen onder firma, op gewone commanditaire vennootschappen en op vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid tot 31 december 2019 ».

Dans le CSA, la société privée à responsabilité limitée est remplacée par « société à responsabilité limitée » (en néerlandais : « besloten vennootschap »)¹³.

L'exposé des motifs indiquant que « [l]es modifications que les articles 83 à 86 du projet apportent au Code sont limitées » et que l'article 83 ne concerne que « l'adaptation d'une disposition à la nouvelle dénomination de certains types de sociétés », force est d'admettre que le texte français de l'article 83 de l'avant-projet est correct et qu'il convient, dans le texte néerlandais, de remplacer les mots « vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid » par « besloten vennootschappen », ce qu'a confirmé le délégué.

Article 88

16. Dans le texte néerlandais de l'article 115*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, ce ne sont pas les mots « burgerlijke of handelsvennootschappen », mais bien les mots « burgerlijke vennootschappen of handelsvennootschappen » qu'il faut remplacer par le mot « vennootschappen ». Il convient d'adapter l'article 88 de l'avant-projet en ce sens.

¹³ Voir notamment l'article 5:1 du CSA.

Article 94

17. Dans le texte néerlandais de l'article 94, b), de l'avant-projet, on remplacera les mots « van een samenwerkingsverband of » par les mots « van een economisch samenwerkingsverband of ».

Article 109

18. L'article 109 de l'avant-projet vise à remplacer les références à une disposition déterminée de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 'portant exécution du Code des sociétés' par des références à une disposition portant le même numéro de « l'arrêté royal du XXXX 2018 portant exécution du Code des sociétés et des associations ». La section de législation n'a pas connaissance d'un projet d'arrêté royal 'portant exécution du Code des sociétés et des associations'. Il convient d'émettre des réserves à cet égard, à moins que l'arrêté royal du 30 janvier 2001 'portant exécution du Code des sociétés' soit maintenu et que l'article 109 anticipe une modification de son intitulé.

Article 115

19. Dans le texte néerlandais de l'article 115, on remplacera la date du « 25 december 2012 » par celle du « 25 december 2016 ».

Article 117

20. Par souci de correction de la langue, on remplacera, dans le texte néerlandais de l'article 117 de l'avant-projet, le segment de phrase « of die een andere ontbinding zonder verdeling van het gehele maatschappelijke vermogen hebben doorgevoerd » par le segment de phrase « of een andere ontbinding zonder verdeling van het gehele maatschappelijke vermogen ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT