

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2005-2006

26 AVRIL 2006

Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de consacrer fiscalement le soutien aux PME

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Impact budgétaire de la proposition de loi « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de consacrer fiscalement le soutien aux PME », déposée par M. René Thissen (Sénat de Belgique — document n° 3-717/1)

Avis adopté en assemblée générale
du 26 avril 2006

1. La demande d'avis

Le 24 octobre 2005, la Cour des comptes a reçu une demande d'avis adressée par Mme. A.-M. Lizin, Présidente du Sénat.

D'après la lettre, la commission des Finances et des Affaires économiques du Sénat souhaite que la Cour élabore une note contenant une estimation de la diminution de recettes éventuelle qu'engendrerait une proposition de loi modifiant plusieurs articles du Code des impôts sur les revenus 1992, en vue d'apporter un soutien de nature fiscale aux PME.

Cette proposition de loi a été déposée au Sénat, par M. René Thissen, le 26 mai 2004 (document 3-717/1).

Voir:

Documents du Sénat :

3-717 - 2003/2004 :

N° 1 : Proposition de loi de M. Thissen.

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 2005-2006

26 APRIL 2006

Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de steun aan de KMO's in de fiscale wetgeving te verankeren

ADVIES VAN HET REKENHOF

Budgettaire weerslag van het wetsvoorstel « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de steun aan de KMO's in de fiscale wetgeving te verankeren », ingediend door de heer René Thissen (Belgische Senaat — document nr. 3-717/1)

Advies aangenomen in de algemene vergadering
van 26 april 2006

1. Vraag om advies

Het Rekenhof heeft op 24 oktober 2005 een vraag om advies ontvangen van mevrouw A.-M. Lizin, senaatsvoorzitter.

Volgens die brief wenst de Commissie voor de Financiën en voor de Economische Aangelegenheden van de Senaat dat het Rekenhof een nota uitwerkt met een raming van de eventuele minderontvangsten die zouden voortvloeien uit een wetsvoorstel dat verschillende artikelen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wijzigt om de KMO's een steun van fiscale aard te geven.

Dat wetsvoorstel werd op 26 mei 2004 door de heer René Thissen bij de Senaat ingediend (document 3-717/1).

Zie:

Stukken van de Senaat :

3-717 - 2003/2004 :

Nr. 1 : Wetsvoorstel van de heer Thissen.

2. La proposition de loi

La proposition de loi dont il est question s'inscrit dans une suite continue d'initiatives visant à promouvoir l'activité au sein des PME. Ses développements font directement référence à la loi du 24 décembre 2002 qui a eu pour objectif notamment de revaloriser le statut fiscal des PME. Mais les nouvelles dispositions ainsi introduites par cette réforme ne s'appliquaient en fait pas aux PME telles que définies traditionnellement par le Code des sociétés, qui fixe des critères quantitatifs répartissant les entreprises en fonction de leur dimension économique. Les nouvelles dispositions favorables introduites par la loi de 2002 sont d'application pour les entreprises qui bénéficient du taux réduit de l'impôt, parce qu'elles ont un revenu imposable inférieur à un certain seuil (à savoir 322 500 euros pour l'exercice d'imposition 2007).

Ainsi, certaines entreprises qui sont des PME (au sens économique du terme) ne sont pas en mesure de bénéficier du système du taux réduit, et des nouvelles dispositions particulièrement favorables aux sociétés dont le revenu imposable est inférieur au seuil de 322 500 euros. *A contrario*, certaines entreprises qui ne sont pas des PME peuvent bénéficier de ce système. L'auteur de la proposition estime ainsi que « plus de la moitié des PME [...] sont actuellement exclues » des avantages octroyés par la loi de 2002 (et, par définition même, du taux réduit).

Il convient de mentionner que la possibilité de bénéficier du taux réduit (et des autres avantages qui y sont liés) est, dans la loi actuelle, conditionnée au respect d'un certain nombre de critères. Ainsi, conformément au 3^e alinéa de l'article 215, le taux réduit défini à l'alinéa 2 du même article n'est pas applicable :

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

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

3^o aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable;

4^o aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 30 000 euros;

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

2. Wetsvoorstel

Het wetsvoorstel in kwestie past in een continue reeks initiatieven om de activiteit binnen de KMO's te bevorderen. Deze initiatieven verwijzen rechtstreeks naar de wet van 24 december 2002 die inzonderheid het fiscaal statuut van de KMO's wil opwaarderen. De nieuwe bepalingen die door die hervorming werden ingevoerd, waren in feite niet van toepassing op de KMO's zoals die traditioneel door de Vennootschapswetgeving worden gedefinieerd. Deze wetgeving legt immers kwantitatieve criteria vast om de bedrijven op basis van hun economische dimensie in te delen. De nieuwe gunstige bepalingen die door de wet van 2002 werden ingediend, zijn van toepassing voor de bedrijven die een verlaagd belastingtarief genieten omdat ze een belastbaar inkomen hebben dat onder een bepaald drempelbedrag ligt (322 500 euro voor het aanslagjaar 2007).

Bepaalde bedrijven die KMO's zijn (in de economische betekenis van de term) kunnen op die manier niet van het systeem van het verlaagd tarief genieten en komen niet in aanmerking voor de nieuwe bijzonder gunstige bepalingen voor de vennootschappen met een belastbaar inkomen lager dan 322 500 euro. Bepaalde bedrijven die geen KMO's zijn, kunnen daarentegen wel van die regeling genieten. De auteur van het voorstel is aldus van oordeel dat « meer dan de helft van de vennootschappen [...] momenteel niet in aanmerking komen » voor de voordelen die worden toegekend door de wet van 2002 (en per definitie dus voor het verlaagd belastingtarief).

Er dient te worden vermeld dat de huidige wet bepaalde criteria verbindt aan de mogelijkheid om voor het verlaagd belastingtarief (en de andere voordelen die eraan gekoppeld zijn) in aanmerking te komen. Overeenkomstig het 3^e lid van artikel 215 is het verlaagd belastingtarief van het 2^e lid van hetzelfde artikel niet van toepassing :

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

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

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

4^o op vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die gelijk is aan of hoger is dan het belastbare inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 30 000 euro;

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

L'incohérence entre les définitions de la PME au sens économique (du Code des sociétés) et de la PME au « sens fiscal » a été clairement dénoncée à l'occasion d'un arrêt de la Cour d'arbitrage (1). Le recours en annulation introduit par plusieurs entreprises portait sur l'article 7 de ladite loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus. Cet article a instauré la règle de l'amortissement *pro rata temporis* pour l'année d'acquisition d'un bien amortissable, pour les sociétés qui ne sont pas des PME au « sens fiscal » (2).

Les sociétés requérantes (PME au sens du Code des sociétés mais pas nécessairement au « sens fiscal ») avaient exposé « que la mesure attaquée a pour effet de créer sans justification, des différences de traitement entre sociétés indépendamment de leur taille, et de favoriser des sociétés qui ne répondent pas à la notion de PME, tout en pénalisant de réelles PME, au motif qu'elles bénéficient ou non du taux réduit à l'impôt des sociétés. Elles en déduisent que la mesure est sans rapport avec le but poursuivi par le législateur [...] [...] alors que l'objectif du législateur était de revaloriser, stimuler et protéger les petites entreprises qui rencontrent des difficultés de financement, la discrimination peut se révéler tant entre des réelles PME qu'entre des PME et des grosses entreprises selon qu'elles bénéficient ou non du taux réduit. » Les requérantes avaient également cité l'avis donné par le Conseil d'État à l'occasion de la présentation du projet de loi, dénonçant l'incohérence en termes explicites : « Il est [...] évident que le montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé est sans aucun rapport avec la question de savoir s'il s'agit d'une PME ».

La disposition attaquée a été partiellement annulée par la Cour d'arbitrage, pour l'avenir (i.e. à partir de l'exercice d'imposition 2005) : la proratisation a ainsi été imposée à toutes les entreprises. Afin cependant de promouvoir effectivement les PME, la loi du 31 juillet 2004 a modifié l'article partiellement annulé : à partir de l'exercice d'imposition 2005, la proratisation ne concerne que les sociétés qui ne sont pas considérées comme des petites entreprises sur la base des critères fixés à l'article 15, § 1^{er}, du Code des sociétés.

L'écart demeure donc. Si, pour la règle nouvelle de l'amortissement proratisé, son application s'adresse aux PME au sens économique, les autres avantages fiscaux introduits par la loi du 24 décembre 2002, ainsi que le taux réduit, s'appliquent aux PME au sens fiscal. La proposition de loi dans son ensemble vise à supprimer ces dispositions.

La première disposition proposée est d'introduire au sein du CIR 1992 une définition de la PME en se basant sur la définition européenne de la petite société, qui est inscrite telle quelle à l'article 15 du Code des sociétés (3), à savoir : moins de 50 travailleurs occupés en moyenne, chiffre d'affaires annuel hors TVA de maximum 7,3 millions d'euros, et total du bilan inférieur à 3,65 millions d'euros. Une société sera qualifiée de petite entreprise (ou PME) si, pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé, elle ne dépasse pas plus d'une de ces trois limites, sauf si le

Het gebrek aan coherentie tussen de definities van een KMO in economische zin (van het Wetboek van Vennootschappen) en van een KMO in « fiscale zin » werd duidelijk aan de kaak gesteld in een arrest van het Arbitragehof (1). Het beroep tot vernietiging dat door verschillende bedrijven werd ingediend, beoogde artikel 7 van die wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen. Dat artikel heeft de regel van de afschrijving *pro rata temporis* ingevoerd voor het jaar waarin het afschrijfbaar goed wordt aangeschaft en voor vennootschappen die geen KMO's zijn in « fiscale zin » (2).

De verzoekende vennootschappen (KMO's in de zin van de Vennootschapswetgeving maar niet noodzakelijkerwijze in « fiscale zin ») hadden aangevoerd dat « de aangevochten maatregel tot gevolg heeft dat, zonder verantwoording, verschillen in behandeling in het leven worden geroepen tussen vennootschappen, los van hun grootte, en dat vennootschappen die niet aan het begrip KMO beantwoorden, worden bevoordeeld terwijl echte KMO's worden benadeeld, om de reden dat zij al dan niet het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting genieten. Zij leiden eruit af dat de maatregel geen verband houdt met het doel van de wetgever. [...] [...] terwijl het doel van de wetgever erin bestond de kleine ondernemingen in financiële moeilijkheden te herwaarderen, aan te moedigen en te beschermen, kan de discriminatie zich voordoen zowel tussen echte KMO's als tussen KMO's en grote ondernemingen en zelfs tussen grote ondernemingen naargelang zij al dan niet het verlaagde tarief genieten. « De verzoekende partijen hadden eveneens het advies geciteerd dat de Raad van State had geformuleerd naar aanleiding van de voorlegging van het wetsontwerp, waarin in expliciete termen wordt gewezen op de incoherentie : « Het is evenwel evident dat het absolute bedrag van de belastbare winst in de loop van een welbepaald boekjaar niets van doen heeft met de vraag of het om een KMO gaat ».

De aangevochten bepaling werd door het Arbitragehof gedeeltelijk vernietigd voor de toekomst (i.e. vanaf het aanslagjaar 2005) : de berekening *pro rata temporis* werd op die manier voor alle bedrijven opgelegd. Om de KMO's echter effectief een duw in de rug te geven, heeft de wet van 31 juli 2004 het gedeeltelijk vernietigde artikel gewijzigd : vanaf het aanslagjaar 2005 geldt de afschrijving *pro rata temporis* enkel voor de vennootschappen die niet als kleine ondernemingen worden beschouwd op basis van de criteria bepaald in artikel 15, § 1, van het Wetboek van vennootschappen.

Er blijft dus een kloof. De nieuwe regel van de afschrijving *pro rata temporis* wordt weliswaar toegepast op de KMO's in economische zin, maar de andere fiscale voordelen die door de wet van 24 december 2002 worden ingevoerd, alsmede het verlaagd belastingtarief, worden toegepast op de KMO's in fiscale zin. Het wetsvoorstel in zijn geheel is bedoeld om die bepalingen af te schaffen.

De eerste bepaling die wordt voorgesteld, bestaat erin in het WIB 1992 een KMO-definitie in te voeren die is gebaseerd op de Europese definitie van een kleine onderneming en die als zodanig is ingeschreven in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen (3). Men bedoelt dan ondernemingen die een gemiddeld personeelsbestand van minder dan 50 mensen hebben, een jaaromzet, exclusief btw van maximum 7,3 miljoen euro, en een balanstotaal van minder dan 3,65 miljoen euro. Een onderneming zal als een kleine onderneming (of KMO) worden aangemerkt als ze

(1) Arrêt n° 59/2004 du 31 mars 2004.

(2) Le premier amortissement effectué pendant l'exercice au cours duquel un élément d'actif amortissable est acquis ou est réalisé n'est plus pris en compte comme frais professionnel et est proratisé. De même, les frais accessoires à l'acquisition d'une immobilisation (par exemple les frais de transport) ne peuvent plus être considérés complètement comme des frais professionnels pendant l'exercice comptable au cours duquel ils ont été exposés. Cela implique que les frais accessoires doivent être amortis de la même manière et suivant le même rythme que le montant en principal.

(3) Depuis l'arrêté royal du 25 mai 2005 modifiant les articles 15, § 1^{er}, et 16, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés, fixé par la loi du 7 mai 1999.

(1) Arrest nr. 59/2004 van 31 maart 2004.

(2) De eerste afschrijving gedurende het boekjaar in de loop waarvan een afschrijfbaar actief wordt verworven of gerealiseerd, wordt niet meer volledig als beroepskost in aanmerking genomen maar *pro rata temporis* in aanmerking genomen. De bijkomende kosten bij de aanschaf van een materieel vast actief (bijvoorbeeld vervoerskosten) kunnen niet meer volledig als beroepskosten worden beschouwd gedurende het boekjaar waarin ze zijn gemaakt. Zulks impliceert dat de bijkomende kosten op dezelfde manier en volgens hetzelfde ritme moeten worden afgeschreven als de hoofdsom.

(3) Sedert het koninklijk besluit van 25 mei 2005 tot wijziging van de artikelen 15, § 1, en 16, § 1, 1e lid, van het Wetboek van vennootschappen van 7 mei 1999.

nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100. L'auteur de la proposition introduit cependant deux restrictions qui maintiendraient la singularisation de la PME au « sens fiscal » du terme :

— les actions ou parts de la société, représentant la majorité des droits de vote, doivent être détenues à concurrence de plus de la moitié par une ou plusieurs personnes physiques;

— la société ne peut pas faire partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination visé à l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création des centres de coordination.

Ces deux restrictions sont en fait, respectivement, les points 2° et 5° du 3° alinéa de l'article 215 actuel (*cf. supra*) qui exclut certaines sociétés du régime du taux réduit.

De la sorte, la PME au sens du Code des impôts sur les revenus se trouverait définie explicitement à l'article 2 du CIR 1992, à la suite des autres définitions de sociétés (société de financement, société de trésorerie, société d'investissement, ...).

La loi du 24 décembre 2002 a introduit le système de la réserve d'investissement, qui s'applique aux sociétés qui peuvent bénéficier du taux réduit conformément à l'article 215, alinéa 2. Cette mesure prévoit, moyennant l'obligation d'investir et la comptabilisation d'une réserve immunisée *ad hoc*, l'exonération de l'impôt des sociétés de 50 % de l'accroissement des réserves imposables, avant constitution de la réserve d'investissement. Le résultat réservé imposable qui est, après diminution, pris en considération pour le calcul de la réserve d'investissement, est limité à 37 500 euros par période imposable.

Le sénateur Thissen a proposé que ce système s'applique dorénavant aux PME telles qu'il les a définies dans son article 2. Cela aurait pour conséquence que les PME actuellement exclues du taux réduit soit parce qu'elles ont un revenu imposable supérieur à 322 500 euros, soit parce qu'elles en sont exclues en vertu des points 1°, 3° et 4° du 3° alinéa de l'article 215, pourraient appliquer le système de la réserve d'investissement. Par contre les grosses sociétés qui pouvaient jusqu'ici se voir appliquer le taux réduit, ne pourraient plus bénéficier du système de la réserve d'investissement.

L'auteur de la proposition prévoit ensuite que la proratisation des amortissements ne s'applique pas aux sociétés qui sont des PME au sens du CIR 1992 modifié en son article 2. Cette modification est plus restrictive que la loi actuelle qui prévoit, comme vu plus haut, que cette proratisation ne s'applique pas aux petites sociétés au sens du Code des sociétés. La modification proposée changerait ainsi le régime d'imposition des petites sociétés qui ne satisfont pas les deux critères restrictifs du nouvel article 2 (repris de l'article 215 actuel) : alors qu'elles peuvent ne pas appliquer la proratisation actuellement, elles seraient obligées de le faire conformément à la proposition de loi.

L'article 5 de la proposition de loi modifie l'article 215 déterminant le taux d'imposition pour les sociétés. Les taux ne sont pas modifiés, mais le taux réduit est désormais d'application uniquement pour les PME au sens du CIR 1992. De plus, l'alinéa 3 qui exclut certaines sociétés du taux réduit est supprimé. Dès lors, les PME qui ne pouvaient pas appliquer le taux réduit en vertu des points 1°, 3° ou 4° de cet alinéa, pourraient désormais l'appliquer. *A contrario*, les grosses entreprises qui pouvaient appliquer le taux

pour le laatst en het voorlaatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van deze drie criteria overschrijdt, behalve wanneer het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt. De auteur van het voorstel voert echter twee beperkingen in die het nog steeds mogelijk zouden maken de KMO in de « fiscale betekenis » van de term te onderscheiden :

— de aandelen van een vennootschap die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, moeten voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen;

— de vennootschap mag geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort als bedoeld in het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van de coördinatiecentra.

Die twee beperkingen zijn in feite respectievelijk de punten 2° en 5° van het 3e lid van het huidige artikel 215 (*cf. supra*) dat bepaalde vennootschappen van de regeling van het verlaagd belastingtarief uitsluit.

Op die manier zou een KMO in de zin van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen expliciet worden gedefinieerd in artikel 2 van het WIB 1992, na de andere definities van vennootschappen (financieringsvennootschap, thesaurievennootschap, beleggingsvennootschap, ...).

De wet van 24 december 2002 heeft het systeem van de investeringsreserve ingevoerd dat van toepassing is op de vennootschappen die het verminderd belastingtarief kunnen genieten overeenkomstig artikel 215, 2e lid. Deze maatregel bepaalt dat, mits de verplichting om te investeren in een vrijgestelde reserve *ad hoc* te boeken, de vennootschapsbelasting wordt vrijgesteld tot beloop van 50 % van de toename van de belastbare reserves, vóór aanleg van de investeringsreserve. Het gereserveerde belastbaar resultaat dat na vermindering in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de investeringsreserve, wordt beperkt tot 37 500 euro per belastbaar tijdperk.

Senator Thissen heeft voorgesteld dat systeem voortaan toe te passen op de KMO's zoals hij die in zijn artikel 2 heeft gedefinieerd. Het gevolg daarvan is dat de KMO's die thans zijn uitgesloten van het verlaagd belastingtarief omdat ze ofwel een belastbaar inkomen hebben van meer dan 322 500 euro, ofwel omdat ze hiervan uitgesloten zijn krachtens de punten 1°, 3° en 4°, van het 3e lid van artikel 215, zouden het systeem van de investeringsreserve kunnen toepassen. Grote vennootschappen die tot nu toe voor het verlaagd tarief in aanmerking konden komen, kunnen niet meer van het systeem van de investeringsreserve genieten.

De auteur van het voorstel bepaalt vervolgens dat de berekening *pro rata temporis* van de afschrijvingen niet van toepassing is op de vennootschappen die KMO's zijn in de zin van het WIB 1992 zoals gewijzigd volgens zijn artikel 2. Deze wijziging is restrictiever dan de huidige wet die zoals hierboven aangegeven, bepaalt dat die *pro rata temporis* berekening niet van toepassing is op de kleine ondernemingen in de zin van het Wetboek van vennootschappen. De voorgestelde wijziging zou aldus het belastingstelsel wijzigen van de kleine ondernemingen die niet voldoen aan de twee restrictieve criteria van het nieuwe artikel 2 (overgenomen van het huidige artikel 215) : terwijl ze de *pro rata temporis* afschrijving thans niet moeten toepassen, zouden ze zulks overeenkomstig het wetsvoorstel wel moeten doen.

Artikel 5 van het wetsvoorstel wijzigt artikel 215 dat het belastingtarief voor de vennootschappen vastlegt. De tarieven worden niet gewijzigd, maar het verlaagd belastingtarief is voortaan enkel van toepassing op de KMO's in de zin van het WIB 1992. Het 3e lid dat bepaalde vennootschappen van het verlaagd tarief uitsluit, wordt daarenboven geschrapt. De KMO's die het verlaagd tarief niet konden toepassen krachtens de punten 1°, 3° en 4° van dat lid, zouden het voortaan dus wel

réduit car leur revenu imposable était inférieur à 332 500 euros devraient appliquer le taux plein.

Enfin, l'auteur de la proposition entend modifier les bénéficiaires de l'exonération de la majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés durant les trois premiers exercices comptables après la constitution, telle qu'introduite par la loi de réforme du 24 décembre 2002. La modification est la même que celle qui concerne la réserve d'investissement : ce régime qui s'applique actuellement aux sociétés bénéficiant du taux réduit s'appliquerait dorénavant aux PME.

Il ressort clairement de cette analyse que l'impact de la proposition de loi ne serait pas uniquement négatif pour le Trésor : d'une part, certaines grandes sociétés qui ont un revenu imposable peu élevé (en dessous du seuil maximal pour bénéficier du taux plein) seraient dorénavant imposées au taux plein sans pouvoir utiliser ni le système de la réserve d'investissement, ni l'exonération de majoration; d'autre part, certaines petites sociétés qui pouvaient ne pas proratiser leurs amortissements devraient le faire si elles sont exclues conformément aux deux critères introduits pour la définition de la PME dans la proposition de loi.

3. Estimation budgétaire

Afin de donner une estimation budgétaire de l'application éventuelle de cette proposition de loi, il est nécessaire de partir de l'impact de telles modifications *ex post*, c'est-à-dire pour un exercice d'imposition passé. Il a été demandé à l'administration fiscale de procéder à une première évaluation de l'impact budgétaire de la proposition de loi. Cette évaluation, reçue le 13 février 2006, a porté sur l'effet «taux d'imposition». Pour les trois autres dispositions qui ont une incidence financière, le présent avis a pris comme données de base les chiffres provenant du monitoring de la réforme fiscale du 24 décembre 2002 effectué par la Cour des comptes (1).

Taux d'imposition

L'évaluation exécutée par l'administration a consisté à confronter les données fiscales disponibles pour l'exercice d'imposition 2004 et les données des entreprises belges qui distinguent les sociétés selon qu'elles déposent leur bilan selon le schéma abrégé ou le schéma complet, en fonction de la distinction petite société — grande société.

Les statistiques fiscales qui ont été prises en considération sont celles du 18^e enrôlement de l'exercice d'imposition 2004. Via le numéro national, ces données fiscales ont été confrontées aux données comptables des entreprises disponibles sur Bel-First. Il n'a cependant pas été possible d'opérer une adéquation parfaite entre le nombre de sociétés dans les deux bases de données. Aussi les données fiscales qui ont pu être traitées directement, en les couplant aux informations recueillies via Bel-First, ne représentent que 85,09 % des données fiscales du 18^e envoi pour enrôlement (ou 87,49 % en termes d'impôt enrôlé). Dès lors, l'administration a opéré ensuite une estimation pour une partie seulement des quelques 15 % de données restantes.

(1) Le rapport sur la neutralité de la réforme de l'impôt des sociétés, pour l'exercice d'imposition 2004, a été envoyé à M. Herman De Croo, président de la Chambre, le 1^{er} mars 2006.

kunnen toepassen. De grote ondernemingen die voor het verlaagd tarief in aanmerking kwamen omdat hun belastbaar inkomen lager was dan 332 500 euro, zouden daarentegen het basistarief moeten toepassen.

De auteur van het voorstel wil tot slot de begunstigden wijzigen van de vrijstelling van de belastingvermeerdering ingeval er geen of onvoldoende voorafbetalingen zijn gebeurd tijdens de eerste drie boekjaren na de oprichting van de vennootschap. Deze vrijstelling werd ingevoerd door de hervormingswet van 24 december 2002. Het gaat om dezelfde wijziging als deze in verband met de investeringsreserve : deze regeling die thans van toepassing is op de vennootschappen die een verlaagd belastingtarief genieten, zou voortaan op de KMO's van toepassing zijn.

Uit deze analyse blijkt duidelijk dat het wetsvoorstel niet enkel een negatieve impact voor de schatkist zal hebben. Enerzijds zouden bepaalde grote vennootschappen die een laag belastbaar inkomen hebben (beneden het maximumbedrag om voor het basistarief in aanmerking te komen) voortaan worden belast aan het basistarief zonder dat ze een beroep kunnen doen op het systeem van de investeringsreserve of de vrijstelling van vermeerdering. Anderzijds zouden bepaalde kleine vennootschappen die hun afschrijvingen niet *pro rata temporis* moeten boeken, zulks wel moeten doen als ze uitgesloten zijn overeenkomstig de twee criteria die door het wetsvoorstel voor de definitie van een KMO werden ingevoerd.

3. Budgettaire raming

Als men een raming wil geven van de budgettaire weerslag van de eventuele toepassing van dat wetsvoorstel, dient men uit te gaan van de impact van dergelijke wijzigingen *ex post*, dit wil zeggen voor een vroeger aanslagjaar. Aan de belastingadministratie werd gevraagd een eerste evaluatie van de budgettaire impact van het wetsvoorstel te maken. Deze evaluatie is op 13 februari 2006 bij het Rekenhof toegekomen en ze had betrekking op het effect van de «aanslagvoet». Voor de drie andere bepalingen die een financiële weerslag hebben, werden in het onderhavige advies de cijfers afkomstig van de monitoring van de belastinghervorming van 24 december 2002 door het Rekenhof als basisgegevens genomen (1).

Aanslagvoet

Voor de evaluatie heeft de administratie de beschikbare fiscale gegevens voor het aanslagjaar 2004 geconfronteerd met de gegevens van de Belgische bedrijven. Deze laatste gegevens maken een onderscheid tussen kleine ondernemingen en grote ondernemingen naargelang ze hun balans indienen volgens het verkorte of volgens het volledige schema.

Voor de fiscale statistieken heeft men zich gebaseerd op de gegevens van het 18^e kohier van het aanslagjaar 2004. Die fiscale gegevens werden via het rijksregisternummer geconfronteerd met de op Bel-First beschikbare boekhoudgegevens van de ondernemingen. Het was niet mogelijk een perfecte overeenstemming te bereiken tussen het aantal ondernemingen in de twee gegevensbanken. De fiscale gegevens die rechtstreeks konden worden verwerkt, door deze te koppelen aan de informatie verzameld via Bel-First, vertegenwoordigen derhalve slechts 85,09 % van de fiscale gegevens van het 18^e kohier (of 87,49 % in termen van ingekohierde belastingen). De administratie heeft vervolgens dus een raming gemaakt voor slechts een gedeelte van de nagenoeg 15 % resterende gegevens.

(1) Het verslag over de neutraliteit van de hervorming van de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2004 werd op 1 maart 2006 toegezonden aan de heer Herman DE CROO, voorzitter van de Kamer.

Le résultat du calcul de l'administration donne un coût annuel de 84,17 millions d'euros. Il faut cependant émettre un certain nombre de réserves sur ce chiffre :

— d'abord, ce calcul ne prend pas en compte 10,12 % des données fiscales (11,52 % de l'impôt enrôlé) pour lesquelles aucune estimation n'a pu être faite; le chiffre de l'administration a dès lors été augmenté forfaitairement de 11,52 %, ce qui donne un chiffre de 93,87 millions d'euros;

— ensuite il ne s'agit pas ici de recettes budgétaires, mais bien de droits enrôlés, et qui plus est au 18^e envoi seulement et non à la fin de la période de taxation (33^e envoi); l'on peut estimer néanmoins que cette approximation ne porte pas préjudice à l'essentiel des calculs;

— enfin, le calcul de l'administration ne prend pas en compte les deux critères d'exclusion qui font que la définition de la petite société selon le Code des sociétés reste différente de la définition de la PME au sens du CIR 1992; comme cette particularité concerne également les trois autres dispositions, elle sera évoquée ultérieurement.

Réserve d'investissement

Les conséquences budgétaires du système de la réserve d'investissement ont été évaluées, dans le cadre du monitoring de la réforme de l'impôt des sociétés, à 66,4 millions d'euros pour l'exercice d'imposition 2004; 18 805 sur les 96 816 sociétés qui pouvaient bénéficier du taux réduit tout en ayant une base taxable positive, ont profité du système de la réserve d'investissement (soit 19,42 %). Le coût moyen, par société ayant profité du système de la réserve d'investissement, est donc de 3 531 euros.

D'après les données de l'administration, le nombre de sociétés qui vont pouvoir bénéficier du taux réduit parce qu'elles sont des PME est de 128 361. Parmi celles-ci, il est supposé que la même proportion d'entre elles ont une base taxable positive, par rapport à la population évaluée lors du monitoring de la réforme de l'impôt des sociétés, soit 46,33 %; cela donne 59 470 sociétés. Ensuite, une même hypothèse est faite sur la part de ces sociétés qui vont profiter du système de la réserve d'investissement (1), soit 19,42 %, ou 11 549 sociétés. Si elles profitent du système de manière identique par rapport aux sociétés qui l'ont utilisé pour l'exercice d'imposition 2004, l'on aboutit à un résultat de 40,78 millions d'euros. Comme ces PME ont un profil quelque peu différent des sociétés actuellement imposées au taux réduit (en raison notamment d'un revenu imposable plus important), l'on applique un accroissement forfaitaire de 10 %, ce qui donne un coût total de 44,86 millions d'euros.

Règle en matière d'amortissement

Puisque, suite à l'annulation partielle de la Cour d'arbitrage de l'article 196, § 2, introduit par la loi du 24 décembre 2002 et à la loi subséquente du 31 juillet 2004, toutes les petites sociétés au sens du Code des sociétés sont dispensées de l'obligation de pratiser

(1) Ces deux hypothèses successives d'équivalente proportionnalité sont un peu téméraires, dans la mesure où un certain nombre de PME sont actuellement exclues du système de la réserve d'investissement en raison d'un revenu imposable trop élevé pour bénéficier du taux réduit. Dès lors, il est vraisemblable qu'une proportion plus élevée d'entre elles aura une base taxable positive et profiterait du système de la réserve d'investissement. C'est pourquoi, afin de corriger ce biais, un accroissement forfaitaire a été ensuite appliqué pour compléter l'estimation.

Het resultaat van de berekening van de administratie geeft een jaarlijkse kost van 84,17 miljoen euro. Bij dat cijfer moet echter enig voorbehoud worden geformuleerd :

— deze berekening houdt vooreerst geen rekening met 10,12 % van de fiscale gegevens (11,52 % van de ingekohierde belasting) waarvoor geen raming kon worden gemaakt: het cijfer van de administratie werd bijgevolg forfaitair met 11,52 % verhoogd, wat resulteert in een bedrag van 93,87 miljoen euro;

— vervolgens gaat het hier niet om begrotingsontvangsten, maar wel om ingekohierde rechten, en daarenboven enkel om de 18e zending en niet op het einde van de taxatieperiode (33e zending); er kan niettemin worden aangenomen dat die benaderende werkwijze geen afbreuk doet aan de essentie van de berekeningen;

— ten slotte houdt de administratie bij haar berekening geen rekening met de twee criteria voor uitsluiting die ertoe leiden dat de definitie van een kleine onderneming volgens het Wetboek van vennootschappen nog steeds anders luidt dan de definitie van een KMO in de zin van het WIB 1992; daar dit bijzonder gegeven eveneens geldt voor de drie andere bepalingen, zal het later ter sprake worden gebracht.

Investeringsreserve

De budgettaire gevolgen van het systeem van de investeringsreserve werden in het raam van de monitoring van de hervorming van de vennootschapsbelasting geraamd op 66,4 miljoen euro voor het aanslagjaar 2004. 18 805 van de 96 816 vennootschappen die een positieve belastbare grondslag hadden en het verlaagd tarief konden genieten, hebben gebruik gemaakt van het systeem van de investeringsreserve (dit wil zeggen 19,42 %). De gemiddelde kost per vennootschap die van het systeem van de investeringsreserve heeft genoten, bedraagt dus 3 531 euro.

Volgens de gegevens van de administratie zijn er 128 361 vennootschappen die van het verlaagd tarief gaan kunnen genieten omdat ze KMO's zijn. Er wordt aangenomen dat dezelfde proportie vennootschappen een positieve belastbare grondslag heeft in vergelijking met de populatie die bij de monitoring van de hervorming van de vennootschapsbelasting werd geraamd. Dat betekent 46,33 % of 59 470 vennootschappen. Vervolgens wordt eenzelfde hypothese geformuleerd over het aandeel van die vennootschappen die van het systeem van de investeringsreserve (1) gaan genieten. Dat geeft 19,42 % of 11 549 vennootschappen. Als ze op dezelfde manier van het systeem genieten als de vennootschappen die het in het aanslagjaar 2004 hebben gebruikt, geeft zulks een resultaat van 40,78 miljoen euro. Daar die KMO's een enigszins ander profiel hebben dan de vennootschappen die thans het verlaagd tarief genieten (omdat ze inzonderheid een hoger belastbaar inkomen hebben), wordt een forfaitaire vermeerdering van 10 % toegepast. Dat geeft een totaal kostenplaatje van 44,86 miljoen euro.

Regel inzake afschrijvingen

Ten gevolge van de gedeeltelijke vernietiging door het Arbitragehof van artikel 196, § 2, ingevoegd door de wet van 24 december 2002 en de daaropvolgende wet van 31 juli 2004 zijn alle kleine ondernemingen in de zin van het Wetboek van

(1) Deze twee opeenvolgende hypothesen waarbij dezelfde evenredige verhoudingen worden gehanteerd, zijn enigszins gewaagd aangezien een zeker aantal KMO's thans van het systeem van de investeringsreserve zijn uitgesloten omdat ze een te hoog belastbaar inkomen hebben om voor het verlaagd tarief in aanmerking te komen. Het is bijgevolg aannemelijk dat een hoger aandeel van die ondernemingen een positieve belastbare grondslag zal hebben en voor het systeem van de investeringsreserve in aanmerking zal komen. Om die vertekening te corrigeren werd vervolgens een forfaitaire verhoging toegepast teneinde de raming compleet te maken.

leurs amortissements, il apparaît très clairement que la proposition de loi entraînerait en fait une extension du système de proratisation obligatoire, et par conséquent une augmentation des recettes de l'État, en raison des deux critères d'exclusion introduits dans la définition de la PME.

Mais, avant l'annulation partielle par la Cour d'arbitrage, c'était encore la modification prévue par la réforme de 2002 qui était d'application pour l'exercice 2004, exercice sur lequel ont porté les estimations faites dans le cadre du monitoring de la neutralité budgétaire.

Le calcul devrait donc se faire en deux temps :

— estimer la diminution de recettes entre l'exercice d'imposition 2004 (non proratisation pour les sociétés bénéficiant du taux réduit), et l'exercice d'imposition 2005 (non proratisation pour les petites sociétés au sens du Code des sociétés);

— estimer l'augmentation de recettes, par rapport à l'exercice d'imposition 2005, qui résulterait de l'exclusion de certaines petites sociétés, au cas où la disposition proposée était appliquée. C'est uniquement ce montant qui viendrait alors, en soustraction, dans le calcul final du coût budgétaire global de la proposition de loi.

Mais, comme il sera expliqué ci-dessous, il n'a pas été possible de déterminer quel pourcentage il fallait appliquer pour calculer la décote à appliquer en raison des deux critères d'exclusion retenus par l'auteur de la proposition. Dès lors, les estimations faites dans le cadre de l'examen de la neutralité de la réforme ne sont pas utiles ici (1).

Exonération de majoration

L'effet de l'exonération de majoration d'impôt a été évalué, dans le cadre du monitoring de la réforme de l'impôt des sociétés, à 1,2 million d'euros pour l'exercice d'imposition 2004. Considérant le faible impact que l'on peut attendre de la modification proposée, ses conséquences budgétaires ont été négligées.

Résultat

En additionnant l'effet «taux» et l'effet «réserve d'investissement», l'on arrive à un coût de 138,73 millions d'euros. Mais, de la sorte, toutes les petites sociétés au sens du Code des sociétés sont considérées comme pouvant bénéficier du taux réduit et du système de la réserve d'investissement. Or, en sont exclues les sociétés dont les actions ou parts, représentant la majorité des droits de vote, ne sont pas détenues à concurrence de plus de la moitié par une ou plusieurs personnes physiques, et les sociétés faisant partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination visé à l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création des centres de coordination. Si le second critère d'exclusion est relativement négligeable, le premier cependant est sans doute plus important.

(1) Dans le cadre de l'évaluation de la neutralité budgétaire de la réforme, les conséquences budgétaires positives du système de la proratisation des amortissements ont été estimées à 593,46 millions d'euros. Ce calcul a été opéré de manière semblable à celui fait par l'administration dans le cadre de la présente proposition de loi, c'est-à-dire à partir de la distinction qui peut être faite entre petites et grandes sociétés, selon qu'elles déposent leur bilan suivant le schéma complet ou le schéma abrégé.

vennootschappen vrijgesteld van de verplichting om hun afschrijvingen *pro rata temporis* te boeken. Derhalve blijkt heel duidelijk dat het wetsvoorstel in feite het systeem van de verplichte boeking *pro rata temporis* zou uitbreiden en bijgevolg de ontvangsten van de Staat zou doen toenemen wegens de twee uitsluitingscriteria die in de definitie van een KMO worden ingebouwd.

Vóór de gedeeltelijke vernietiging door het Arbitragehof was echter voor het aanslagjaar 2004 nog de wijziging voorzien in de hervorming van 2002 van toepassing. Dat aanslagjaar werd als basis genomen voor de ramingen in het kader van de monitoring van de budgettaire neutraliteit.

De berekening zou dus in twee fasen moeten gebeuren :

— een raming van de vermindering van ontvangsten tussen het aanslagjaar 2004 (waarin de afschrijvingen voor de vennootschappen die het verlaagd tarief genieten niet *pro rata temporis* worden geboekt) en het aanslagjaar 2005 (waarin de boeking *pro rata temporis* niet gebeurt voor de kleine ondernemingen in de zin van het Wetboek van vennootschappen);

— een raming van de stijging van de ontvangsten in vergelijking met het aanslagjaar 2005 die zou voortvloeien uit de uitsluiting van sommige kleine ondernemingen, ingeval de voorgestelde bepaling zou worden toegepast. Enkel dat bedrag zou dan in mindering worden gebracht van de eindberekening van de globale budgettaire kosten van het wetsvoorstel.

Zoals hieronder zal worden uitgelegd, was het niet mogelijk te bepalen welk percentage men diende te hanteren om de vermindering te berekenen die moet worden toegepast wegens de twee uitsluitingscriteria die de auteur van het voorstel in aanmerking neemt. De ramingen die bij het onderzoek van de neutraliteit van de hervorming werden uitgevoerd, zijn bijgevolg hier niet nuttig (1).

Vrijstelling van vermeerdering

Het effect van de vrijstelling van belastingvermeerdering werd in het raam van de monitoring van de hervorming van de vennootschapsbelasting geraamd op 1,2 miljoen euro voor het aanslagjaar 2004. Gelet op de lage impact die men van de voorgestelde wijziging kan verwachten, werden de budgettaire gevolgen ervan buiten beschouwing gelaten.

Resultaat

Wanneer men het effect «belastingtarief» en het effect «investeringsreserve» samentelt, komt men op een kostprijs van 138,73 miljoen euro. Maar op die manier wordt van alle kleine ondernemingen in de zin van het Wetboek van vennootschappen aangenomen dat ze in aanmerking komen voor het verlaagd tarief en het systeem van de investeringsreserve. Sommige vennootschappen zijn hiervan uitgesloten. Het gaat dan om de vennootschappen waarvan de aandelen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, niet voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen en de vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort als bedoeld in het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van de coördinatiecentra. Het tweede uitsluitingscriterium is weliswaar tamelijk verwaarloosbaar, maar het eerste is ongetwijfeld het belangrijkste.

(1) In het raam van de evaluatie van de budgettaire neutraliteit van de hervorming werden de positieve budgettaire gevolgen van het systeem van de *pro rata temporis* boeking van de afschrijvingen geraamd op 593,46 miljoen euro. Deze berekening werd op dezelfde manier uitgevoerd als deze van de administratie in het raam van het voorliggende wetsvoorstel. Dat betekent dat men is uitgegaan van het onderscheid dat tussen kleine en grote ondernemingen kan worden gemaakt naargelang ze hun balans volgens het verkorte schema of volgens het volledige schema neerleggen.

Afin de déterminer la proportion de PME dont l'actionariat est constitué majoritairement de personnes physiques, une recherche a été menée, toujours sur les données disponibles via les bilans des entreprises belges. Mais l'absence d'obligation légale de signaler systématiquement l'identité des actionnaires des sociétés, voire simplement certaines caractéristiques de ceux-ci (par définition même pour ce qui est de la société anonyme), ne permet pas de répondre, même approximativement, à la question posée.

Faute d'information utile, et plutôt que de faire une hypothèse téméraire, sans base concrète, il a semblé préférable de ne pas appliquer une décote arbitraire sur le chiffre calculé précédemment.

4. Conclusion

Les calculs effectués donnent une perte de recettes fiscales de l'ordre de 140 millions d'euros. Il s'agit cependant d'un calcul effectué à partir de données *ex post* déjà anciennes (exercice d'imposition 2004 — revenus 2003), sans application d'une décote liée à l'exclusion de certaines PME des avantages fiscaux promus par la proposition de loi, et uniquement en termes de moindres recettes en Impôt des sociétés, toutes choses égales par ailleurs.

Il est essentiel de souligner le fait que les retombées économiques positives de cette proposition de loi de soutien aux PME — en termes de croissance et d'emploi — n'ont pas pu être évaluées, faute de données pertinentes pour le faire. Cet effet-retour, positif cette fois pour le Trésor, pourrait se traduire notamment par une diminution des prestations sociales, et — au niveau fiscal plus spécifiquement — une augmentation des recettes en IPP et en TVA, et une diminution moindre en ISOC.

Er werd nog steeds op basis van de gegevens die beschikbaar zijn via de balansen van de Belgische ondernemingen een onderzoek verricht om het aandeel KMO's te bepalen waarvan de aandeelhouders voor het merendeel natuurlijke personen zijn. Doordat er geen wettelijke verplichting bestaat om systematisch de identiteit van de aandeelhouders van de vennootschappen, of gewoon bepaalde kenmerken van die aandeelhouders op te geven (per definitie is dat zo voor de naamloze vennootschappen) is het niet mogelijk zelfs bij benadering een antwoord op deze vraag te geven.

Bij ontstentenis van nuttige informatie en om geen gewaagde hypothesen zonder concrete grondslag te formuleren, leek het verkieslijk geen vrijwillige vermindering op het voordien berekende cijfer toe te passen.

4. Conclusie

De gemaakte berekeningen wijzen op een verlies aan fiscale ontvangsten ten belope van 140 miljoen euro. Het gaat echter om een berekening die is uitgevoerd op basis van reeds oude gegevens *ex post* (aanslagjaar 2004 — inkomsten 2003), zonder dat een vermindering werd toegepast in verband met de uitsluiting van sommige KMO's van de fiscale voordelen die door het wetsvoorstel worden gepromoot, en enkel in termen van minderontvangsten inzake vennootschapsbelasting, terwijl al de rest onveranderd blijft.

Het is van essentieel belang te onderstrepen dat bij ontstentenis van relevante gegevens de positieve economische gevolgen van dat wetsvoorstel ter ondersteuning van de KMO's — in termen van groei en tewerkstelling — niet konden worden geëvalueerd. Dit terugverdieneffect, dit keer in positieve zin voor de schatkist, kan zich inzonderheid vertalen door een vermindering van de sociale uitkeringen en — meer specifiek op fiscaal vlak — door een stijging van de ontvangsten in de PB, de btw, en een kleinere vermindering van de VenB.