

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

17 mai 2005

PROPOSITION DE LOI

**modifiant certaines dispositions
fiscales relatives aux régies communales
autonomes et aux régies provinciales
autonomes**

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Document précédent :

Doc 51 **0620 (2003/2004)** :

001 : Proposition de loi de MM. Versnick, De Padt et Van Campenhout et
Mme Vautmans.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

17 mei 2005

WETSVOORSTEL

**houdende wijziging van een aantal fiscale
bepalingen met betrekking tot de autonome
gemeentebedrijven en de autonome
provinciebedrijven**

ADVIES VAN HET REKENHOF

Voorgaand document :

Doc 51 **0620 (2003/2004)** :

001 : Wetsvoorstel van de heren Versnick, De Padt en Van Campenhout
en mevrouw Vautmans.

<i>cdH</i>	: Centre démocrate Humaniste
<i>CD&V</i>	: Christen-Democratisch en Vlaams
<i>ECOLO</i>	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales
<i>FN</i>	: Front National
<i>MR</i>	: Mouvement Réformateur
<i>N-VA</i>	: Nieuw - Vlaamse Alliantie
<i>PS</i>	: Parti socialiste
<i>sp.a - spirit</i>	: Socialistische Partij Anders - Sociaal progressief internationaal, regionalistisch integraal democratisch toekomstgericht.
<i>Vlaams Belang</i>	: Vlaams Belang
<i>VLD</i>	: Vlaamse Liberalen en Democraten

Abréviations dans la numérotation des publications :

DOC 51 0000/000 : Document parlementaire de la 51e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif

QRVA : Questions et Réponses écrites

CRIV : Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)

CRABV : Compte Rendu Analytique (couverture bleue)

CRIV : Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
(PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)

PLEN : Séance plénière

COM : Réunion de commission

MOT : Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Afkortingen bij de nummering van de publicaties :

DOC 51 0000/000 : Parlementair document van de 51e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer

QRVA : Schriftelijke Vragen en Antwoorden

CRIV : Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)

CRABV : Beknopt Verslag (blauwe kaft)

CRIV : Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
(PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)

PLEN : Plenum

COM : Commissievergadering

MOT : moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants
Commandes :
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.laChambre.be

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen :
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.deKamer.be
e-mail : publicaties@deKamer.be

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Avis adopté en assemblée générale du 11 mai 2005.

1. La demande d'avis

Le 11 mars 2005, la Cour des comptes a reçu une demande d'avis de M. le Président de la Chambre, H. De Croo, dans le cadre de l'article 79, alinéa 1^{er}, du règlement de la Chambre.

D'après la lettre, la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants souhaite que la Cour élabore une note contenant une estimation des dépenses nouvelles ou de la diminution de recettes qu'engendreraient 7 propositions de loi de nature fiscale.

Le commentaire ci-dessous concerne la proposition de loi modifiant l'article 180 du Code des Impôts sur les Revenus (CIR 92), et visant à assujettir inconditionnellement les *régies communales autonomes* et les *régies provinciales autonomes* à l'Impôt des Personnes Morales (IPM).

Cette proposition de loi a été déposée à la Chambre des représentants le 29 décembre 2003 (Doc. 51 0620/001).

2. La proposition de loi

La proposition de loi dont il est question vise à assujettir inconditionnellement à l'impôt des personnes morales les régies communales autonomes (visées aux articles 263bis et suivants de la nouvelle loi communale)¹ et les régies provinciales autonomes (visées aux articles 114quinquies et suivants de la loi provinciale)², qui sont en principe soumises à l'Impôt des sociétés (ISOC).

Le passage de l'assujettissement à l'ISOC à l'assujettissement à l'IPM implique que la régie autonome qui était imposée sur l'ensemble de ses revenus nets annuels, ne sera plus redevable, en règle générale, que de l'impôt perçu sur certains revenus particuliers soumis aux précomptes immobilier et mobilier. Outre l'impôt correspondant à ces précomptes, la régie autonome pourrait le cas échéant être également soumise à des cotisations distinctes sur d'autres revenus ou éléments, à savoir:

¹ Le statut des régies communales autonomes a été instauré par la loi du 28 mars 1995 modifiant le titre VI, chapitre V, de la nouvelle loi communale (Moniteur du 8 avril 1995). L'arrêté royal du 10 avril 1995 a quant à lui déterminé les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie communale autonome dotée de la personnalité juridique (Moniteur belge du 13 mai 1995).

² Le statut des régies provinciales autonomes a été instauré par la loi du 25 juin 1997 modifiant la loi provinciale (Moniteur du 5 juillet 1997). L'arrêté royal du 9 mars 1999 a quant à lui déterminé les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil provincial peut créer une régie provinciale autonome dotée de la personnalité juridique (Moniteur belge du 15 juin 1999).

ADVIES VAN HET REKENHOF

Advies vastgesteld in de algemene vergadering van 11 mei 2005.

1. De vraag om advies

Op 11 maart 2005 heeft het Rekenhof een vraag om advies ontvangen van de heer Kamervoorzitter H. De Croo in het raam van artikel 79, eerste lid, van het Kamerreglement.

Luidens deze brief wenst de Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer van Volksvertegenwoordigers van het Rekenhof een nota te ontvangen met een raming van de nieuwe uitgaven of minderontvangsten i.v.m. 7 wetsvoorstellen van fiscale aard.

Hierna wordt het wetsvoorstel besproken tot wijziging van artikel 180 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) dat beoogt de *autonome gemeentebedrijven* en de *autonome provinciebedrijven* onvoorwaardelijk aan de rechtspersonenbelasting (RPB) te onderwerpen.

Dit wetsvoorstel werd op 29 december 2003 bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers ingediend (Doc 51 0620/001).

2. Het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel in kwestie strekt ertoe de autonome gemeentebedrijven (beoogd in de artikelen 263bis en volgende van de nieuwe gemeentewet)¹ en de autonome provinciebedrijven (beoogd in de artikelen 114 *quinquies* en volgende van de provinciewet)², die in principe aan de vennootschapsbelasting (VenB) onderworpen zijn, onvoorwaardelijk aan de rechtspersonenbelasting (RPB) te onderwerpen.

De overgang van het stelsel van de VenB naar dat van de RPB impliceert dat het autonome bedrijf dat werd belast op het geheel van zijn netto jaarlijkse inkomsten, in algemene regel nog slechts de belasting zal verschuldigd zijn die wordt geheven op bepaalde bijzondere inkomsten die aan de onroerende of roerende voorheffing onderworpen zijn. Naast de belasting overeenstemmend met die voorheffingen zou het autonome bedrijf eventueel eveneens onderworpen kunnen zijn aan afzonderlijke bijdragen op andere inkomsten of elementen, te weten:

¹ Het statuut van de autonome gemeentebedrijven werd ingevoerd door de wet van 28 maart 1995 tot wijziging van titel VI, hoofdstuk V, van de nieuwe gemeentewet (Belgisch Staatsblad van 8 april 1995). Het koninklijk besluit van 10 april 1995 heeft de activiteiten van industriële of commerciële aard bepaald waarvoor de gemeenteraad een autonoom gemeentebedrijf met rechtspersoonlijkheid kan oprichten (Belgisch Staatsblad van 13 mei 1995).

² Het statuut van de autonome provinciebedrijven werd ingevoerd door de wet van 25 juni 1997 tot wijziging van de provinciewet (Belgisch Staatsblad van 5 juli 1997). Het koninklijk besluit van 9 maart 1999 heeft de activiteiten van industriële of commerciële aard bepaald waarvoor de provincieraad een autonoom provinciebedrijf met rechtspersoonlijkheid kan oprichten (Belgisch Staatsblad van 15 juni 1999).

1. les indemnités pour coupon manquant d'actions ou parts, lorsque ces indemnités sont payées ou attribuées à l'occasion d'un prêt de ces actions ou parts, en remplacement des dividendes qui s'y attachent;

2. les cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré ainsi que des pensions, rentes viagères ou temporaires et allocations en tenant lieu;

3. des dépenses qui ne sont pas justifiées pas des fiches individuelles et un relevé récapitulatif.

3. Estimation budgétaire

D'une manière générale, si l'on suppose qu'un organisme développant des activités à caractère industriel ou commercial a pour vocation de dégager des bénéfices, il apparaît que la charge fiscale est plus élevée sous le régime de l'ISOC que sous le régime de l'IPM, même si l'impôt des sociétés n'est pas dénué d'avantages comparatifs.

Dès lors, l'assertion des auteurs de la proposition de loi selon laquelle «la modification de la loi proposée n'induirait aucune diminution des recettes budgétaires, dès lors que les activités concernées étaient exercées auparavant, en vertu de la dispense fiscale qui leur est propre, par les villes, provinces et les communes elles-mêmes, ou par leurs régions ordinaires» ne peut pas être confirmée par la Cour.

D'une part, le Trésor pourrait se voir privé de recettes ISOC qui ne seraient que partiellement compensées par les nouvelles recettes IPM. D'autre part, les activités concernées n'étaient pas nécessairement exercées auparavant par les communes, villes ou provinces, ou leurs régions ordinaires, mais constituent des activités nouvellement entreprises.

Pour pouvoir procéder à l'estimation chiffrée de la perte de recettes pour le Trésor que cette modification entraînerait, il conviendrait d'estimer les recettes ISOC provenant des régions autonomes, relativement à un exercice d'imposition futur (par exemple, l'exercice d'imposition 2006), desquelles l'on défalquerait les recettes IPM estimées pour ces mêmes entités et le même exercice.

Pour appréhender cette perte de recettes et fixer un ordre de grandeur significatif, l'on devrait partir des données ex-post de recettes ISOC pour les régions autonomes concernées³, et tenter d'extrapoler – pour les soustraire aux recettes ISOC – les recettes IPM correspondantes, à partir des statistiques fiscales issues des déclarations à l'ISOC.

Or, l'administration fiscale n'est pas en mesure d'isoler, dans le répertoire fiscal des personnes morales, les données concernant spécifiquement les régions communales autonomes et les régions provinciales autonomes. Faute de ces chiffres essentiels, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur les conséquences budgétaires de cette proposition de loi.

Cependant, la Cour a constaté que le nombre de ces régions autonomes n'est pas extrêmement élevé, puisqu'il totalise – pour les deux catégories confondues – une trentaine d'entreprises. En outre, les deux tiers des régions autonomes sont d'ores et

1. de vergoedingen voor ontbrekende coupon van aandelen, wanneer deze vergoedingen worden verleend of toegekend naar aanleiding van een lening van deze aandelen, ter vervanging van dividenden die er verband mee houden;

2. de werkgeversbijdragen en –premies voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood en de pensioenen, lijfrenten of tijdelijke renten en als zodanig geldende toelagen;

3. kosten die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.

3. Budgettaire raming

Aangenomen dat een instelling die activiteiten van industriële of commerciële aard uitoefent, de doelstelling heeft winst te maken, blijkt over het algemeen dat de fiscale last hoger is in het stelsel van de VenB dan in het stelsel van de RPB, niettegenstaande er aan de vennootschapsbelasting eigen niet vergelijkbare voordelen bestaan.

Het Rekenhof kan derhalve de bewering van de auteurs van het voorstel als zou de voorgestelde wetwijziging op budgettair vlak geen minderontvangsten tot gevolg hebben, aangezien de betrokken activiteiten vroeger door de provincies, gemeenten en steden zelf of door hun gewone bedrijven werden uitgevoerd niet bevestigen.

Eenzijds kan de Schatkist minder ontvangsten VenB innen die slechts gedeeltelijk door de nieuwe ontvangsten RPB worden gecompenseerd. Anderzijds werden de activiteiten in kwestie niet noodzakelijkerwijze vroeger door de gemeenten, steden of provincies of door hun gewone bedrijven uitgevoerd, maar kan het gaan om nieuw uitgeoefende activiteiten.

Om een becijferde raming te maken van het verlies aan ontvangsten voor de Schatkist ingevolge deze wijziging, moeten de ontvangsten VenB van de autonome overheidsbedrijven voor een toekomstig aanslagjaar (bijvoorbeeld het aanslagjaar 2006), worden geraamd. Vervolgens moeten de geraamde ontvangsten RPB voor diezelfde bedrijven en hetzelfde aanslagjaar van de geraamde ontvangsten VenB worden afgetrokken.

Om een idee te hebben van het verlies aan ontvangsten en om de orde van grootte vast te stellen, moet men uitgaan van de gegevens ex-post van de ontvangsten VenB van de autonome overheidsbedrijven in kwestie³. Vervolgens moet men trachten de overeenkomstige RPB ontvangsten te extrapoleren steunend op de fiscale statistieken afkomstig van de aangiften VenB, om ze van de ontvangsten VenB af te trekken.

De fiscale administratie is echter niet in staat in het fiscaal repertorium van de rechtspersonen de gegevens specifiek voor de autonome gemeente- en provinciebedrijven te isoleren. Bij gebrek aan die essentiële cijfers is het voor het Rekenhof niet mogelijk een uitspraak te doen over de budgettaire weerslag van het wetsvoorstel in kwestie.

Het Rekenhof heeft echter vastgesteld dat het aantal autonome gemeente- en provinciebedrijven niet zeer groot is, het betreft in totaal een dertigtal ondernemingen. Bovendien is twee derde van de autonome overheidsbedrijven nu reeds aan de

³ Par exemple pour l'exercice d'imposition 2003, pour lequel l'on peut disposer des données d'enrôlement au 30 juin 2004.

³ Bijvoorbeeld voor het aanslagjaar 2003, waarvoor men over de gegevens van de inkoopiering per 30 juni 2004 kan beschikken.

déjà assujetties à l'IPM⁴. De plus, certaines régions actuellement assujetties à l'ISOC ne sont en fait pas taxables, à défaut de résultat positif. Ces trois constatations significatives limitent considérablement les incidences budgétaires négatives en cas de modification du mode d'assujettissement.

En outre, s'il est vraisemblable que cette modification de la législation entraînera une perte directe de recettes fiscales en matière d'impôts sur les revenus, il est tout aussi probable qu'elle induira un développement de ce type d'organismes, entraînant des recettes fiscales indirectes supplémentaires. Il est toutefois impossible de procéder à la moindre estimation de ce surcroît de recettes potentiel.

4. Commentaire

La Cour estime utile d'attirer l'attention sur un possible obstacle à l'adoption de pareille disposition, à savoir la prescription constitutionnelle générale de l'égalité – notamment devant l'impôt – et les règles de concurrence stipulées dans le Traité instituant l'Union européenne.

En effet, il apparaît dans les arrêtés royaux qui déterminent limitativement les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquels le conseil – communal ou provincial – peut créer une région autonome dotée de la personnalité juridique, que les régions autonomes ainsi fondées et exerçant telle ou telle de ces activités pourront entrer en concurrence directe avec des sociétés de droit privé qui seraient elles, incontestablement, assujetties à l'impôt des sociétés.

Nonobstant les possibles interprétations divergentes quant au principe de non-discrimination⁵, l'assujettissement inconditionnel de toutes les régions autonomes à l'IPM pourrait être de nature telle qu'elles obtiendraient un privilège, eu égard aux contraintes fiscales imposées aux personnes de droit privé exerçant dans les mêmes domaines d'activités. Le maintien du régime fiscal actuel a quant à lui l'avantage de prendre en compte la situation particulière de chaque région communale ou provinciale autonome, en permettant déjà l'assujettissement à l'IPM pour les régions – majoritaires – qui répondent à certains critères définis dans le Code.

5. Conclusion

Malgré l'absence de données chiffrées permettant une évaluation précise des incidences de la proposition de loi, il ressort de l'analyse faite par la Cour que cette modification de l'assujettissement des régions communales et provinciales autonomes ne devrait pas avoir un impact budgétaire de grande ampleur.

RPB onderworpen⁴. Bovendien zijn sommige bedrijven die aan de VenB onderworpen zijn, in feite niet belastbaar omdat ze geen positief resultaat hebben. Deze drie significante vaststellingen beperken aanzienlijk de negatieve budgettaire weerslag in geval van wijziging van de wijze van belastingen.

Hoewel het waarschijnlijk is dat die wijziging van de wetgeving aanleiding zal geven tot een rechtstreeks verlies van fiscale ontvangsten inzake inkomstenbelastingen, is het bovendien al even waarschijnlijk dat ze aanleiding zal geven tot een toename van dat type van autonome overheidsbedrijven, wat kan leiden tot bijkomende indirecte fiscale ontvangsten. Het is evenwel onmogelijk over te gaan tot enige raming van die potentiële stijging van de ontvangsten.

4. Commentaar

Het Rekenhof acht het nuttig de aandacht te vestigen op een mogelijke hinderpaal voor de goedkeuring van een dergelijke bepaling, met name de algemene grondwettelijke regel van de gelijke behandeling – onder meer inzake belasting – en de regels inzake mededinging opgenomen in het Verdrag tot oprichting van de Europese Unie.

Uit de koninklijke besluiten, die limitatief de activiteiten van industriële of commerciële aard bepalen waarvoor de gemeenteraad of de provincieraad een autonoom bedrijf met rechtspersoonlijkheid kan oprichten, blijkt dat de aldus opgerichte autonome overheidsbedrijven die één van die activiteiten uitoefenen, in rechtstreekse mededinging kunnen treden met privaatrechtelijke ondernemingen. Deze laatste zijn onbetwistbaar aan de vennootschapsbelasting onderworpen.

Ondanks de mogelijke uiteenlopende interpretaties betreffende het principe van de niet-discriminatie⁵ kan de onvoorwaardelijke onderwerping van alle autonome overheidsbedrijven aan de RPB, deze bedrijven een voordeel verschaffen, gezien de fiscale verplichtingen die worden opgelegd aan de privaatrechtelijke personen die dezelfde activiteiten uitoefenen. Het behoud van de huidige fiscale regeling heeft als voordeel dat rekening wordt gehouden met het specifieke karakter van elk autonoom gemeente- of provinciebedrijf om deze te onderwerpen aan de RPB overeenkomstig welbepaalde criteria gedefinieerd in het Wetboek van inkomstenbelasting.

5. Conclusie

Ondanks het ontbreken van cijfergegevens die een precieze raming van de weerslag van het wetsvoorstel mogelijk maken, blijkt uit de analyse die het Rekenhof heeft gemaakt dat die wijziging van de manier van belastingen van de autonome gemeenten en provinciebedrijven geen grote budgettaire weerslag zal hebben.

⁴ Conformément à l'article 181 du CIR92: si la région ne poursuit pas de but lucratif et si elle exerce ses activités dans certains domaines privilégiés énoncés par le dit article.

⁵ «Les règles constitutionnelles de l'égalité des Belges devant la loi et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable.» (Cour d'Arbitrage, arrêt n°4/92 du 23 janvier 1992.

⁴ Overeenkomstig artikel 181 van het WIB 92: indien het bedrijf geen winstoogmerk nastreeft en indien het zijn activiteiten uitoefent in bepaalde geprivilegieerde domeinen die dat artikel opsomt.

⁵ De grondwettelijke regels van de gelijkheid der Belgen voor de wet en van de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat, Arbitragehof nr. 4/92 van 23 januari 1992.