

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

7 septembre 2012

PROPOSITION DE LOI
relative au mécénat

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Voorgaand document:

Doc 53 0549/ (2010/2011):

001: Proposition de loi de M. de Donnea et consorts.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

7 september 2012

WETSVOORSTEL
betreffende het mecenaat

ADVIES VAN HET REKENHOF

Document précédent:

Doc 53 0549/ (2010/2011):

001: Wetsvoorstel van de heer de Donnea c.s.

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie		
PS	:	Parti Socialiste		
MR	:	Mouvement Réformateur		
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams		
sp.a	:	socialistische partij anders		
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen		
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten		
VB	:	Vlaams Belang		
cdH	:	centre démocrate Humaniste		
FDF	:	Fédéralistes Démocrates Francophones		
LDD	:	Lijst Dedecker		
MLD	:	Mouvement pour la Liberté et la Démocratie		

<i>Abréviations dans la numérotation des publications:</i>		<i>Afkortingen bij de nummering van de publicaties:</i>	
DOC 53 0000/000:	Document parlementaire de la 53 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif	DOC 53 0000/000:	Parlementair document van de 53 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA:	Questions et Réponses écrites	QRVA:	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)	CRIV:	Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)
CRABV:	Compte Rendu Analytique (couverture bleue)	CRABV:	Beknopt Verslag (blauwe kaft)
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)	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:	Séance plénière	PLEN:	Plenum
COM:	Réunion de commission	COM:	Commissievergadering
MOT:	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT:	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

<i>Publications officielles éditées par la Chambre des représentants</i>		<i>Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers</i>	
<i>Commandes:</i>		<i>Bestellingen:</i>	
Place de la Nation 2		Natieplein 2	
1008 Bruxelles		1008 Brussel	
Tél. : 02/ 549 81 60		Tel. : 02/ 549 81 60	
Fax : 02/549 82 74		Fax : 02/549 82 74	
www.lachambre.be		www.dekamer.be	
e-mail : publications@lachambre.be		e-mail : publicaties@dekamer.be	

1. Demande d'avis

Le 2 mai 2012, M. A. Flahaut, président de la Chambre des représentants, a adressé à la Cour des comptes, dans le cadre de l'article 79, alinéa 1^{er}, du règlement de la Chambre, une demande d'avis concernant l'incidence budgétaire de quinze propositions de loi.

La commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants souhaite que la Cour des comptes élabore pour chaque proposition une note contenant une estimation des dépenses nouvelles ou de la diminution de recettes qui résulteraient de l'adoption de ces propositions de loi.

Le commentaire ci-dessous porte sur la proposition de loi relative au mécénat déposée le 10 novembre 2010 à la Chambre des représentants par M. François-Xavier de Donnea et consorts (Doc 53 0549/001).

2. Contenu de la proposition de loi

La proposition de loi vise à encourager, sur le plan fiscal, le recours au mécénat de trois manières:

- en définissant la notion de mécénat (soutien à un but d'intérêt général, sans contrepartie directe);
- en assimilant les dépenses de mécénat à des frais professionnels;
- en prévoyant des possibilités de déductions fiscales.

La proposition de loi contient deux nouvelles dispositions et cinq modifications aux articles du Code des impôts sur les revenus 1992 (dénommé ci-après CIR92). Le nouvel article 52^{ter} est applicable à l'impôt des personnes physiques et des sociétés. Les modifications et ajouts aux articles 90, 2°, 104, 8°, et 109 et l'insertion de l'article 104, 10°, concernent l'impôt des personnes physiques (IPP). Les modifications et ajouts aux articles 199 et 200 concernent l'impôt des sociétés (Isoc).

Les modifications, les ajouts et les nouvelles dispositions sont indiquées ci-dessous en gras.

Insertion d'un nouvel article 52^{ter} dans le CIR92

Les dépenses de mécénat, soit tout soutien (octroyé en numéraire ou sous forme de contribution en nature) apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, par une entreprise (ou un particulier) à une personne physique ou morale pour l'exercice d'un événement, d'une activité ou d'une forme d'expression présentant un intérêt général, sont assimilées aux frais professionnels.

1. Vraag om advies

Op 2 mei 2012 heeft de heer Flahaut, voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers, in toepassing van artikel 79 van het Kamerreglement een vraag om advies aan het Rekenhof gericht in verband met de budgettaire impact van 15 wetsvoorstellen.

De commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer wenst voor elk voorstel een nota te ontvangen met een raming van de uitgaven of minderontvangsten die uit de goedkeuring ervan zouden voortvloeien.

De onderstaande commentaar heeft betrekking op het wetsvoorstel betreffende het mecenaat dat door de heer François-Xavier de Donnea c.s op 10 november 2010 bij de Kamer van volksvertegenwoordigers werd ingediend (Doc 53 0549/001).

2. Inhoud van het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel wil het mecenaat fiscaal aanmoedigen op drie manieren:

- door het begrip "mecenaat" te definiëren (steun aan een oogmerk van algemeen nut, zonder directe tegenprestatie);
- door de uitgaven voor mecenaat gelijk te stellen met beroepskosten;
- door in mogelijkheden van belastingaftrek te voorzien.

Het wetsvoorstel bevat twee nieuwe bepalingen en vijf aanpassingen aan artikelen uit het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB92). Het nieuwe artikel 52^{ter} is van toepassing in de personen- en de vennootschapbelasting. De wijzigingen en aanvullingen aan de artikelen 90, 2°, 104, 8° en 109 en de invoering van artikel 104, 10° betreffen de personenbelasting (PB). De wijzigingen en aanvullingen aan de artikelen 199 en 200 behelzen de vennootschapbelasting (VenB).

De wijzigingen, aanvullingen en nieuwe wetsbepalingen zijn hierna vet gemarkeerd.

Invoering van een nieuw artikel 52^{ter} WIB92,

De uitgaven van een mecenas worden als beroepskosten aangemerkt, voor zover het gaat om steun (in contanten of in de vorm van een bijdrage in natura) die zonder tegenprestatie van de begunstigde wordt toegekend door een onderneming (of een particulier) aan een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, voor het organiseren van een evenement of een activiteit of voor het beoefenen van een expressievorm waarmee een oogmerk van algemeen belang wordt nagestreefd.

Par intérêt général, il faut entendre: la culture, la conservation des monuments et sites, la solidarité, la recherche scientifique, le sport amateur, la famille, l'aide humanitaire ou sociale, l'enseignement, le développement durable et la protection de l'environnement.

Modification de l'article 90, 2°, du CIR92

Les prix et subsides perçus (...)¹, pour la tranche dépassant 10 000 euros², les autres subsides, rentes ou pensions attribués à des savants, des écrivains ou des artistes par les pouvoirs publics ou par des organismes publics sans but lucratif, belges ou étrangers, à l'exclusion des sommes qui, payées ou attribuées au titre de rémunérations pour services rendus, constituent des revenus professionnels.

Modification de l'article 104, 8°, du CIR92

La moitié (...)³ de la partie non couverte par des subsides, des dépenses exposées par le propriétaire d'immeubles bâtis, de parties d'immeubles bâtis ou de sites classés conformément à la législation sur la conservation des Monuments et Sites et non donnés en location, en vue de leur entretien et de leur restauration, pour autant que ces immeubles, parties d'immeubles ou sites soient accessibles au public.

Insertion d'une nouvelle disposition 104, 10°, dans le CIR92⁴

La valeur d'acquisition, TVA comprise, d'une œuvre d'art d'un artiste contemporain résidant fiscal dans l'Union européenne, à concurrence de 2 % l'an, pour autant que le montant ne dépasse pas 5 % de la base imposable du contribuable constitue une dépense déductible. La somme excédant la limite des 5 % peut être reportée pour une période maximale de 5 ans à dater de l'année de l'acquisition.

Modification et ajout à l'article 109 du CIR92

Le montant total des libéralités déductibles de l'ensemble des revenus nets ne peut comprendre le montant des libéralités déduites conformément à l'article 98, alinéa 1^{er}, et ne peut excéder ni 10 % de l'ensemble des revenus nets ni 500 000 euros⁵. Pour l'application des dispositions de cet article, lorsque les dons effectués au cours d'une année excèdent la limite des 10 %, l'excédent est reporté successivement sur les années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement et ouvre droit à une réduction d'impôt dans les mêmes conditions, selon les conditions fixées par le Roi.

¹ Les mots "pendant deux ans" sont abrogés.

² Remplace le montant de 2 500 euros.

³ Les mots "avec un maximum de 25 000 euros" sont supprimés.

⁴ Il s'agit de la réinsertion d'un article abrogé par la loi du 28 décembre 1992.

⁵ Remplace le montant de 250 000 euros.

Onder algemeen belang wordt verstaan: de cultuur, de restauratie van monumenten en sites, de solidariteit, het wetenschappelijk onderzoek, de amateursport, het gezin, de humanitaire of sociale hulp, het onderwijs, de duurzame ontwikkeling en de milieubescherming.

Wijziging van artikel 90, 2° WIB92

Prijzen en (...)¹ ontvangen subsidies, voor de schijf boven 10 000 euro², en andere subsidies, renten of pensioenen die door Belgische of vreemde openbare machten of openbare instellingen zonder winstoogmerken zijn toegekend aan geleerden, schrijvers of kunstenaars, met uitzondering van de sommen die zijn betaald of toegekend als bezoldiging van bewezen diensten en beroepsinkomsten dienen belast te worden als diverse inkomsten.

Wijziging van artikel 104, 8° WIB92

De helft (...)³ van het niet door subsidies gedekte gedeelte van de uitgaven die de eigenaar van niet verhuurde gebouwde onroerende goederen, delen van gebouwde onroerende goederen of landschappen die zijn beschermd overeenkomstig de wetgeving op het behoud van Monumenten en Landschappen, heeft gedaan voor het onderhoud en de restauratie ervan, voor zover die onroerende goederen, delen van onroerende goederen of landschappen, voor het publiek toegankelijk zijn, is een aftrekbare besteding.

Invoering van een nieuwe bepaling 104, 10° WIB92⁴

De aankoopwaarde, inclusief btw, van een kunstwerk van een hedendaags kunstenaar die Europees fiscaal verblijfhouder is, ten belope van 2 % per jaar, op voorwaarde dat het bedrag niet hoger is dan 5 % van de belastbare grondslag van de belastingplichtige vormt een aftrekbare besteding. Het bedrag dat boven de grens van 5 % uitkomt kan gedurende een periode van maximum 5 jaar vanaf het jaar van de aankoop worden overgedragen.

Wijziging en aanvulling van artikel 109 WIB92

Het totale bedrag van de giften dat aftrekbaar is van het totale netto-inkomen mag het bedrag van de giften dat overeenkomstig artikel 98, eerste lid, werd afgetrokken niet bevatten en mag niet hoger zijn dan 10 % van het totale netto-inkomen, noch hoger dan 500 000 euro⁵. Voor de toepassing van de bepalingen van dit artikel wordt, wanneer de giften in de loop van een jaar hoger zijn dan 10 % van het totale netto-inkomen, het surplus achtereenvolgens naar de volgende jaren, tot en met het vijfde jaar, overgedragen en opent dit surplus onder dezelfde voorwaarden recht op belastingvermindering, overeenkomstig de voorwaarden bepaald door de Koning.

¹ De woorden "gedurende twee jaar" worden opgeheven.

² Vervangt het bedrag van 2 500 euro.

³ De woorden "tot ten hoogste 25 000 euro" worden weggelaten.

⁴ Betreft de herinvoering van een artikel opgeheven bij wet van 28 december 1992.

⁵ Vervangt het bedrag van 250 000 euro.

Modification et ajout à l'article 199 du CIR92

À l'exclusion des revenus visés à l'article 21, 5°, 6° et 10°, (...) ⁶ les revenus exonérés en vertu du présent code ou de dispositions légales particulières, qui sont compris dans les bénéfices de la période imposable, sont, pour la détermination du revenu imposable, déduits desdits bénéfices.

Sont également déduits desdits bénéfices, les subsides octroyés par les pouvoirs publics ou par des organismes publics sans but lucratif, belges ou étrangers, pour la préservation du patrimoine artistique.

Modification et ajout à l'article 200 du CIR92

Le pourcentage de 5 % et le maximum de 500 000 euros ⁷ prévus, en matière de déduction des libéralités, à l'article 109, sont fixés respectivement à 10 % du bénéfice net ⁸ ou 5 pour mille du chiffre d'affaires, avec la possibilité de reporter l'excédent de libéralité pendant une durée maximale de cinq ans, selon les conditions fixées par le Roi.

Wijziging en aanvulling van artikel 199 WIB92

Met uitzondering van de in artikel 21, 5°, 6° en 10°, vermelde inkomsten (...) ⁶ worden, bij het bepalen van het belastbare inkomen, krachtens dit Wetboek of krachtens bijzondere wettelijke bepalingen vrijgestelde inkomsten die begrepen zijn in de winst van het belastbare tijdperk, van die winst afgetrokken.

Van die winst wordt eveneens afgetrokken de subsidie toegekend door Belgische of buitenlandse overheden of openbare instellingen zonder winstoogmerk voor de instandhouding van het kunstpatrimonium.

Wijziging en aanvulling van artikel 200 WIB92

Voor de vennootschappen wordt het percentage van 5 % en het maximumbedrag van 500 000 euro ⁷ die inzake aftrekbare giften zijn vermeld in artikel 109, gebracht naar 10 % van de nettowinst ⁸ of 5 per duizend van de omzet, met de mogelijkheid het surplus van de gift gedurende een periode van maximum 5 jaar over te dragen, overeenkomstig de voorwaarden bepaald door de Koning.

⁶ Les mots "et des libéralités faites sous forme d'œuvres d'art visées à l'article 104, 5°, b)," sont supprimés.

⁷ Le montant maximum est maintenu à 500 000 euros.

⁸ L'article 109 du CIR92 auquel l'article 200 du CIR92 renvoie utilise la notion de revenu net.

⁶ De woorden "en van de in artikel 104,5°, b), vermelde giften in de vorm van kunstwerken" worden weggelaten.

⁷ Het maximumbedrag blijft behouden op 500 000 euro.

⁸ Artikel 109 WIB92 waarnaar artikel 200 WIB92 verwijst, hanteert het begrip netto-inkomen.

Les différences entre la législation existante et la proposition de loi ayant une incidence budgétaire peuvent être résumées comme suit:

De verschillen tussen de bestaande wetgeving en het wetsvoorstel die een budgettaire weerslag hebben, kunnen als volgt worden samengevat:

Article CIR92 - <i>Artikel WIB92</i>	Loi actuelle - <i>Huidige wet</i>	Proposition de loi - <i>Wetsvoorstel</i>
52ter IPP - ISoc - 52ter PB - VenB	Pas d'avantage. - <i>Geen voordeel</i>	Les dépenses de mécénat sont des frais professionnels déductibles. - <i>Uitgaven van mecenas zijn aftrekbare beroepskosten.</i>
90, 2° IPP - 90, 2° PB	Les prix et subsides perçus pendant deux ans, pour la tranche dépassant 2 500 euros, constituent des revenus divers. - <i>Prijzen en gedurende 2 jaar ontvangen subsidies boven de grens van 2 500 euro zijn diverse inkomsten.</i>	Les prix et subsides perçus, pour la tranche dépassant 10 000 euros, constituent des revenus divers. - <i>Prijzen en subsidies boven de grens van 10 000 euro zijn diverse inkomsten.</i>
104,8° IPP - 104,8° PB	La moitié avec un maximum de 25 000 euros, de la partie non couverte par des subsides, des dépenses constitue une dépense déductible. - <i>De helft tot ten hoogste 25 000 euro van het niet door subsidies gedekte gedeelte van de uitgaven is een aftrekbare besteding.</i>	La moitié de la partie non couverte par des subsides des dépenses constitue une dépense déductible. - <i>De helft van het niet door subsidies gedekte gedeelte van de uitgaven is een aftrekbare besteding.</i>
104,10° IPP - 104,10° PB	Pas d'avantage - <i>Geen voordeel</i>	La valeur d'acquisition d'une œuvre d'art constitue une dépense déductible sous certaines conditions. - <i>De aankoopwaarde van een kunstwerk vormt onder bepaalde voorwaarden een aftrekbare besteding.</i>
109 IPP - 109 PB	Le montant total des libéralités déductibles ne peut excéder 10 % de l'ensemble des revenus nets avec un maximum de 250 000 euros. Absence de possibilité de report de l'excédent. - <i>Totale aftrekbare gift is beperkt tot 10 % van het totale netto-inkomen met een maximum van 250 000 euro. Geen overdracht van het surplus mogelijk.</i>	Le montant total des libéralités déductibles ne peut excéder 10 % de l'ensemble des revenus nets avec un maximum de 500 000 euros. Lorsque les dons effectués au cours d'une année excèdent 10 % de l'ensemble des revenus nets, l'excédent peut être reporté sur les années suivantes, jusqu'à la cinquième année. - <i>Totale aftrekbare gift is beperkt tot 10 % van het totale netto-inkomen met een maximum van 500 000 euro. Indien giften in de loop van een jaar hoger zijn dan 10 % van het totale netto-inkomen, is het surplus overdraagbaar naar de volgende jaren, tot en met het vijfde jaar.</i>
199 ISoc	Les libéralités faites sous la forme d'œuvres d'art ne sont pas déductibles. Les subsides octroyés par les pouvoirs publics ou par des organismes publics sans but lucratif belges ou étrangers pour la préservation du patrimoine artistique ne sont pas déductibles. - <i>Giften in de vorm van een kunstwerk zijn niet aftrekbaar. De subsidie toegekend door Belgische of buitenlandse overheden of openbare instellingen zonder winstoogmerk voor de instandhouding van het kunstpatrimonium is niet aftrekbaar.</i>	Les libéralités faites sous la forme d'œuvres d'art sont déductibles. Les subsides octroyés par les pouvoirs publics ou par des organismes publics sans but lucratif belges ou étrangers pour la préservation du patrimoine artistique sont déductibles. - <i>Giften in de vorm van een kunstwerk zijn wel aftrekbaar. De subsidie toegekend door Belgische of buitenlandse overheden of openbare instellingen zonder winstoogmerk voor de instandhouding van het kunstpatrimonium is wel aftrekbaar.</i>
200 ISoc	Les libéralités totales déductibles sont limitées à 5 % de l'ensemble des revenus nets avec un maximum de 500 000 euros. Absence de possibilité de report de l'excédent. - <i>Totale aftrekbare gift is beperkt tot 5 % van het totale netto-inkomen met een maximum van 500 000 euro. Geen overdracht van het surplus mogelijk.</i>	Les libéralités totales déductibles sont limitées à 10 % du bénéfice net ou à 5 pour mille du chiffre d'affaires, avec un maximum de 500 000 euros. L'excédent peut être reporté pendant une durée maximale de cinq ans. - <i>Totale aftrekbare gift is beperkt tot 10 % van de nettowinst of 5 per duizend van de omzet met een maximum van 500 000 euro. Het surplus is overdraagbaar gedurende een periode van 5 jaar.</i>

3. Estimation de la diminution des recettes

Afin de mesurer les effets budgétaires au niveau de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés, des informations ont été demandées auprès du SPF Finances concernant l'année d'imposition la plus récente pour laquelle l'ensemble des enrôlements ont été effectués. Les calculs ci-dessous se basent sur les données disponibles dans les statistiques relatives à l'année d'imposition 2010.

3.1 Article 52ter CIR92 (IPP et ISoc)

Outre les associations et les ASBL qui exercent le mécénat sur le plan structurel, les entreprises et les particuliers peuvent aussi occasionnellement agir en tant que mécènes par le biais de donations. Ces libéralités, en numéraire ou sous la forme d'œuvres d'art, sont déjà déductibles sous certaines conditions. Si les conditions de déductibilité ne sont pas remplies, l'entreprise ou le particulier a la possibilité de déduire les libéralités en tant que frais professionnels. Ces frais doivent cependant avoir été faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables⁹ et l'administration fiscale ne peut pas tenir compte des frais professionnels dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels¹⁰. La proposition de loi vise à supprimer l'incertitude quant à la déductibilité des dépenses de mécénat et à exclure toute discussion avec l'administration fiscale au sujet de ces frais.

La diminution totale des recettes résulte de deux éléments:

- des frais professionnels non déductibles qui deviennent des frais professionnels déductibles;
- l'augmentation des frais professionnels déductibles en raison de la stimulation du mécénat, tel que visé par la proposition de loi.

Cependant, il n'existe aucune donnée chiffrée concernant de telles modifications et augmentations des dépenses liées au mécénat. Il n'est dès lors pas possible de réaliser une estimation préalable des nouveaux frais professionnels déductibles résultant de dépenses de mécénat.

Il peut toutefois être renvoyé à une étude commandée par Prométhéa¹¹, une ASBL qui entend promouvoir le mécénat auprès des entreprises, qui mentionne des données relatives aux dépenses de mécénat effectuées par les entreprises belges. Une enquête réalisée auprès de 608 entreprises révèle qu'en 2009, environ 350 millions d'euros ont été consacrés au mécénat. On ne connaît cependant pas la mesure dans laquelle ces dépenses sont déjà déductibles fiscalement, soit en tant que libéralité, soit en tant que frais professionnel au sens de l'article 49 du CIR92.

⁹ Article 49 du CIR92.

¹⁰ Article 53, 10°, du CIR92.

¹¹ Promothéa, association pour la promotion des arts et du patrimoine, Enquête Prométhéa – Ipsos avril 2010, Étude sur le sponsoring et le mécénat d'entreprise, p. 5.

3. Raming van de minder-ontvangsten

Om de budgettaire effecten te meten in respectievelijk de personen- en de vennootschapbelasting werd bij de FOD Financiën informatie opgevraagd voor het meest recente aanslagjaar waarvoor de inkohieringen volledig zijn uitgevoerd. Onderstaande berekeningen zijn gebaseerd op de beschikbare gegevens in de statistieken voor het aanslagjaar 2010.

3.1 Artikel 52ter WIB92 (PB en VenB)

Naast stichtingen en vzw's die structureel het mecenaat beoefenen kunnen ook ondernemingen en particulieren occasioneel als mecenas optreden via schenkingen. Die giften, in geld of in de vorm van kunstwerken, zijn onder bepaalde voorwaarden reeds aftrekbaar. Indien de voorwaarden van aftrekbaarheid niet zijn vervuld, heeft de onderneming of de particulier de mogelijkheid de giften af te trekken als beroepskost. Die kosten moeten evenwel zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te behouden of te verwerven⁹ en de fiscale administratie mag geen rekening houden met beroepskosten die onredelijk hoger liggen dan de beroepsbehoeften¹⁰. Het wetsvoorstel beoogt de rechtsonzekerheid betreffende de aftrekbaarheid van de uitgaven van de mecenas op te heffen en elke discussie met de fiscale administratie over dergelijke kosten uit te sluiten.

De totale minderontvangst is het gevolg van twee effecten:

- de verschuiving van niet-aftrekbare beroepskosten naar aftrekbare beroepskosten;
- de verhoging van de aftrekbare beroepskosten als gevolg van het stimuleren van mecenaat, zoals beoogd door dit wetsvoorstel.

Er zijn echter geen cijfergegevens over dergelijke verschuivingen en verhogingen van uitgaven van een mecenas. Een raming vooraf van de nieuwe aftrekbare beroepskost "uitgaven van een mecenas" is bijgevolg niet mogelijk.

Wel kan worden verwezen naar een studie besteld door Prométhéa¹¹, een vzw die mecenaat bij de ondernemingen wil aanmoedigen, waarin gegevens over de uitgaven voor mecenaat door Belgische ondernemingen zijn vermeld. Een enquête bij 608 ondernemingen wijst uit dat in 2009 ongeveer 350 miljoen euro is besteed aan mecenaat. In welke mate deze uitgaven reeds fiscaal aftrekbaar zijn, hetzij als gift, hetzij als aftrekbare beroepskost in de zin van artikel 49 WIB92, is niet bekend.

⁹ Artikel 49 WIB92.

¹⁰ Artikel 53, 10° WIB92.

¹¹ Promothéa, association pour la promotion des arts et du patrimoine, Enquête Prométhéa – Ipsos avril 2010, Étude sur le sponsoring et le mécénat d'entreprise, blz. 5.

Les libéralités déductibles reprises dans les déclarations à l'impôt des sociétés pour l'année d'imposition 2010 s'élèvent à 26,8 millions d'euros. Il peut en être déduit que la plupart des dépenses de mécénat sont reprises probablement dans les frais professionnels et non dans les libéralités.

Article 90, 2° CIR92 (IPP)

Le montant au-delà duquel les prix et subsides attribués à des savants, des écrivains ou des artistes sont imposables au titre de revenus divers est multiplié par quatre et passe de 2 500 euros à 10 000 euros. En outre, la condition selon laquelle les subsides ne sont exonérés que pendant les deux premières années est supprimée. Par conséquent, les subsides qui sont versés pendant plus de deux ans et dont le montant est inférieur ou équivalent à 10 000 euros ne sont plus imposables au titre de revenus divers.

Pour calculer la diminution des recettes, il faudrait connaître le montant total des prix et subsides dont le montant se situe entre 2 500 et 10 000 euros. Cependant, il n'existe pas de données classées suivant le montant des prix et des subsides. On peut toutefois supposer qu'à la suite de l'augmentation du plafond de 2 500 à 10 000 euros, très peu de prix ou de subsides seront encore imposables au titre de revenus divers.

Le montant maximum de la diminution des recettes peut être calculé en partant de l'hypothèse qu'aucun prix ou subside n'est imposable. Pour l'année d'imposition 2010, la partie des prix et des subsides qui a été déclarée comme revenus divers imposables s'élève à 1 510 953 euros¹². Au taux d'imposition distinct¹³ de 16,5 %, majoré de l'impôt communal additionnel moyen de 7 %, la diminution des recettes atteindrait 266 759 euros ($1\,510\,953 \times 17,66\%$).

Article 104, 8°, du CIR92 (IPP)

Sur la base des données des déclarations et des dépenses effectivement déduites, il est plausible que la suppression du plafond de 25 000 euros n'ait pas d'implication budgétaire.

La partie non couverte par des subsides, des dépenses exposées en vue de l'entretien et de la restauration de monuments qui a été déclarée pour l'année d'imposition 2010 s'élève à 4 401 919 euros¹⁴. Pour le calcul de l'impôt, l'administration applique aussi bien la règle de la limitation à la moitié que celle du plafond. Le montant qui a été effectivement déduit des revenus nets imposables atteint 2 200 936 euros, soit environ la moitié des frais déclarés. Il en découle que, lors du calcul de l'impôt, il est probable que seule la limitation à la moitié ait joué un rôle et non le plafond de 25 000 euros.

¹² Somme des codes 1203 et 2203 – déclaration IPP - case XIV, B, 2 a.

¹³ Article 171, 4°, c, du CIR92.

¹⁴ Somme des codes 1385 et 2385 – déclaration IPP - case VII, 5.

De aftrekbare giften die in de aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2010 zijn opgenomen, bedragen 26,8 miljoen euro. Hieruit kan worden afgeleid dat de uitgaven van een mecenas wellicht voor het grootste deel terug te vinden zijn onder de beroepskosten en niet onder de giften.

Artikel 90, 2° WIB92 (PB)

Het bedrag waarboven de prijzen en subsidies toegekend aan geleerden, schrijvers en kunstenaars belastbaar zijn als diverse inkomsten, wordt verviervoudigd van 2 500 euro naar 10 000 euro. Bovendien is de voorwaarde vervallen dat subsidies enkel vrijgesteld zijn gedurende de eerste 2 jaar van uitbetaling. Ook subsidies die langer dan 2 jaar worden uitbetaald en kleiner of gelijk zijn aan 10 000 euro zijn dus niet langer belastbaar als diverse inkomsten.

Om de minder-ontvangst te berekenen zou het nodig zijn het totaal bedrag te kennen van de prijzen en subsidies die tussen 2 500 en 10 000 euro liggen. Gegevens geordend volgens de grootte van de prijzen en van de subsidies zijn evenwel niet voorhanden. Wel kan worden aangenomen dat door het verhogen van de bovengrens van 2 500 euro naar 10 000 euro nog maar zeer weinig prijzen of subsidies als diverse inkomsten belastbaar zullen zijn.

Het maximumbedrag van de minder-ontvangst kan berekend worden in de veronderstelling dat geen prijs of subsidie belastbaar is. Voor het aanslagjaar 2010 bedraagt het gedeelte van de prijzen en subsidies dat als belastbare diverse inkomsten werd aangegeven 1 510 953 euro¹². Met de afzonderlijke aanslagvoet¹³ van 16,5 %, verhoogd met de gemiddelde aanvullende gemeentebelasting van 7 %, zou de minderontvangst 266 759 euro bedragen ($1\,510\,953 \times 17,66\%$).

Artikel 104, 8° WIB92 (PB)

Op grond van de aangiftegegevens en de effectief in mindering gebrachte bestedingen is het plausibel dat het wegvallen van de bovengrens van 25 000 euro geen budgettaire implicaties zal hebben.

Het niet door subsidies gedekte gedeelte van uitgaven voor het onderhoud en de restauratie van monumenten dat voor het aanslagjaar 2010 werd aangegeven, bedraagt 4 401 919 euro¹⁴. Bij de berekening van de belasting past de administratie zowel de beperking tot de helft als tot het grensbedrag toe. Het bedrag dat effectief in mindering van het netto belastbare inkomen is gebracht, bedraagt 2 200 936 euro, d.i. ongeveer de helft van de aangegeven kosten. Hieruit blijkt dat bij de berekening van de belasting wellicht enkel de beperking van de helft heeft gespeeld en niet het grensbedrag van 25 000 euro.

¹² Som van de codes 1203 en 2203 – aangifte PB - vak XIV, B, 2 a.,

¹³ Art. 171, 4°, c WIB92.

¹⁴ Som van de codes 1385 en 2385 – aangifte PB - vak VII, 5.

La suppression du plafond peut, cependant, avoir pour effet que les contribuables augmenteront leurs dépenses consacrées à l'entretien et à la restauration de monuments.

Article 104, 10°, du CIR92 (IPP)

Étant donné que cette mesure fiscale est neuve, il n'est pas possible, faute de données, de réaliser une estimation des dépenses déductibles consacrées à l'acquisition d'œuvres d'art ni de la diminution des recettes qui en résulterait.

Article 109 du CIR92 (IPP)

Il ressort des données de l'administration que le plafond de 250 000 euros applicable à la déductibilité des libéralités ne joue qu'un rôle réduit. L'augmentation du plafond à 500 000 euros n'aura donc pas davantage d'impact, ou alors un impact très minime.

Par contre, la possibilité de reporter l'excédent des libéralités qui dépassent la limite des 10 % des revenus nets aura une incidence. Les libéralités non déduites pour l'année d'imposition 2010 parce qu'elles dépassaient la limite des 10 % s'élèvent à 9 278 754 euros¹⁵. Au taux d'imposition marginal moyen de l'impôt des personnes physiques de 45 %¹⁶, majoré d'un impôt communal additionnel moyen de 7 %, soit 48,15 % au total, le report de l'excédent des libéralités déductibles entraîne une diminution des recettes de 4 467 720 euros.

Comme la déduction peut être répartie sur cinq années successives, l'impact pourra, en outre, évoluer de manière croissante pendant les cinq périodes imposables qui suivront la date de la première application de la loi.

Article 199 du CIR92 (ISoc)

À défaut de données sur les libéralités sous la forme d'œuvres d'art — qui n'étaient pas déductibles dans le chef des sociétés jusqu'à présent —, il n'est pas possible de réaliser une estimation.

Article 200 du CIR92 (ISoc)

Les libéralités sont jusqu'à présent déductibles pour les sociétés si elles sont inférieures à 500 000 euros et à 5 % des revenus nets. Dans la proposition de loi, ce pourcentage passe à 10 % et l'excédent peut être reporté pendant cinq ans.

Au cours de l'année d'imposition 2010, les sociétés pour lesquelles la limite de 5 % des revenus nets a été

Het wegvallen van de bovengrens kan wel tot gevolg hebben dat de belastingplichtigen hun uitgaven voor het onderhoud en de restauratie van monumenten zullen verhogen.

Artikel 104, 10° WIB92 (PB)

Aangezien deze fiscale maatregel nieuw is, kan bij gebrek aan gegevens geen raming worden gemaakt van de aftrekbare bestedingen voor de aankoop van kunstwerken en van de daaruit voortvloeiende minder-ontvangsten.

Artikel 109 WIB92 (PB)

Uit de gegevens van de administratie blijkt dat de bovengrens van 250 000 euro voor de aftrekbaarheid van giften nauwelijks een rol speelt. De verhoging van dat grensbedrag tot 500 000 zal dus ook geen of een zeer geringe impact hebben.

Daarentegen zal de overdraagbaarheid van het surplus van de giften die meer bedragen dan 10 % van het netto-inkomen wel een effect sorteren. De wegens het overschrijden van de 10 %-regel voor het aanslagjaar 2010 niet in mindering gebrachte giften bedragen 9 278 754 euro¹⁵. Met de gemiddelde marginale aanslagvoet in de personenbelasting van 45 %¹⁶, verhoogd met een gemiddelde aanvullende gemeentebelasting van 7 %, samen 48,15 %, resulteert de overdracht van het surplus van aftrekbare giften in een minder-ontvangst van 4 467 720 euro.

Doordat de aftrek over vijf opeenvolgende jaren mag worden gespreid, kan de impact bovendien in stijgende lijn evolueren tijdens de vijf belastbare tijdperken die volgen op de eerste toepassing van de wet.

Artikel 199 WIB92 (VenB)

Bij gebrek aan gegevens over de giften in de vorm van kunstwerken — die in hoofde van de vennootschappen tot nog toe niet aftrekbaar waren — zijn geen ramingen mogelijk.

Artikel 200 WIB92 (VenB)

Giften door vennootschappen zijn tot nog toe aftrekbaar als ze minder dan 500 000 euro bedragen en minder dan 5 % van het netto-inkomen. In het wetsvoorstel wordt dit percentage verhoogd tot 10 % en wordt het surplus gedurende vijf jaar overdraagbaar.

In het aanslagjaar 2010 hebben vennootschappen waarvoor de beperking tot 5 % van het netto-inkomen heeft

¹⁵ Il s'agit du montant total des libéralités déductibles, soit 143 963 106 euros (somme des codes 1393, 2393 et 1394) moins le montant des libéralités effectivement prises en compte lors du calcul de l'impôt, soit 134 684 352 euros.

¹⁶ Pourcentage également préconisé par l'administration comme taux marginal moyen.

¹⁵ Dit is het totale bedrag aan aftrekbare giften, 143 963 106 euro (som codes 1393, 2393 en 1394) min het bedrag van de effectief bij de berekening van de belasting in aanmerking genomen giften, 134 684 352 euro.

¹⁶ Percentage dat ook de administratie vooropstelt als gemiddeld marginaal tarief.

appliquée, ont déclaré un montant de 5 350 823 euros de libéralités¹⁷. Il est considéré que la moitié de ce montant, soit 2 675 412 euros, constitue des libéralités exonérées¹⁸. Le montant des libéralités exonérées¹⁹ déclarées s'élève au total à 2 587 020 euros. Les libéralités non déduites en raison de l'application de la limite des 5 % n'atteignent donc que 88 392 euros, ce qui peut indiquer que les sociétés calculent précisément leurs dons en fonction de la déductibilité de celles-ci.

L'augmentation du plafond à 10 % des revenus nets et la possibilité de reporter l'excédent entraîne une hausse considérable de la marge de déductibilité des libéralités pour les sociétés. Il n'est toutefois pas possible d'estimer au préalable combien de sociétés profiteront de cette déductibilité accrue, ni à concurrence de quel montant.

La proposition de loi prévoit aussi la possibilité, pour les sociétés ayant un résultat positif trop restreint ou un résultat négatif²⁰, de reporter les libéralités payées pendant la période imposable pour autant qu'elles soient inférieures à cinq pour mille du chiffre d'affaires afin qu'elles puissent être déduites lorsque le résultat positif sera suffisant.

Au cours de l'année d'imposition 2010, les sociétés ayant un résultat négatif ont déclaré un montant de 33 441 175 euros de libéralités. Dans l'hypothèse où la moitié de ce montant concerne des libéralités exonérées et où ces sociétés peuvent réaliser un résultat positif suffisant, la diminution des recettes atteindrait 5 683 328 euros ($33\,441.175 \times 0,5 \times 33,99\%$).

4. Conclusion

En l'absence de données pertinentes, il n'est pas possible d'estimer l'incidence budgétaire des mesures suivantes:

- la déductibilité des dépenses de mécénat dans l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés (nouvel article 52ter du CIR92);
- les dépenses déductibles consacrées à l'acquisition d'œuvres d'art dans l'impôt des personnes physiques (article 104, 10°, du CIR92);
- la déductibilité, dans l'impôt des sociétés, des libéralités faites sous la forme d'œuvres d'art et de subsides pour la préservation du patrimoine artistique (article 199 du CIR92).

¹⁷ Déclaration à l'ISoc – dépenses non admises – code 039. Les libéralités sont l'ensemble des charges et des dépenses consenties par une société en vue de favoriser un tiers sans viser de but professionnel (par exemple, les frais de gestion sans prestation réelle en contrepartie, les frais de rénovation d'un bâtiment dont un actionnaire est propriétaire).

¹⁸ Pour les sociétés dont les libéralités étaient inférieures à 5 % des revenus nets, le ratio entre les libéralités déduites et les libéralités était d'environ 42,5 %.

¹⁹ Déclaration à l'ISoc – éléments non imposables – code 090.

²⁰ Déclaration à l'ISoc – détail des bénéfices – code 062 (résultat positif) ou code 063 (résultat négatif).

gespeeld, voor 5 350 823 euro liberaliteiten¹⁷ aangegeven. Van de helft van dat bedrag, d.i. 2 675 412 euro, wordt aangenomen dat het giften zijn¹⁸. Effectief als vrijgestelde giften¹⁹ werd in totaal 2 587 020 euro aangegeven. De niet afgetrokken giften als gevolg van de 5 %-regel bedragen dus slechts 88 392 euro. Dit kan er op wijzen dat de vennootschappen hun giften nauwkeurig doseren in functie van de aftrekbaarheid ervan.

Door het verhogen van de bovengrens naar 10 % van het netto-inkomen en de overdraagbaarheid van het surplus neemt de marge voor de aftrekbaarheid van giften voor de vennootschappen aanzienlijk toe. Het is vooraf echter niet in te schatten hoeveel vennootschappen, en voor welke bedragen, van die verhoogde aftrekbaarheid gebruik zullen maken.

Het wetsvoorstel voorziet ook in de mogelijkheid, voor vennootschappen met een te gering positief of met een negatief resultaat²⁰, dat de giften betaald tijdens de belastbare periode, voor zover ze minder dan 5 per duizend van de omzet bedragen, kunnen worden overgedragen en worden afgetrokken wanneer een voldoende positief resultaat aanwezig is.

In het aanslagjaar 2010 hebben vennootschappen met een negatief resultaat voor een bedrag van 33 441 175 euro aan niet-aftrekbaar liberaliteiten aangegeven. In de hypothese dat de helft daarvan giften zijn en dat die vennootschappen een voldoende positief resultaat kunnen realiseren, zou de minderontvangst 5 683 328 euro bedragen ($33\,441.175 \times 0,5 \times 33,99\%$).

4. Besluit

Bij gebrek aan relevante gegevens kan geen raming worden gemaakt van de budgettaire impact van:

- de aftrekbaarheid in de personen- en de vennootschapsbelasting van de uitgaven van een mecenas (nieuw artikel 52ter WIB92);
- de aftrekbaar bestedingen voor de aankoop van kunstwerken in de personenbelasting (artikel 104, 10° WIB92);
- de aftrekbaarheid in de vennootschapsbelasting van giften in de vorm van kunstwerken en van de subsidies voor de instandhouding van het kunstpatrimonium (artikel 199 WIB92).

¹⁷ Aangifte VenB – verworpen uitgaven – code 039. Liberaliteiten zijn alle lasten en uitgaven die een vennootschap heeft gedaan met het inzicht een derde te bevoordelen zonder dat daarmee een professioneel doel is beoogd (bvb. management fees zonder dat daadwerkelijk tegenprestaties werden geleverd, kosten van veranderingswerken aan een gebouw dat eigendom is van een aandeelhouder).

¹⁸ Voor vennootschappen waarvan de giften beneden 5 % van het netto-inkomen bleef, was de verhouding afgetrokken giften t.o.v. de liberaliteiten gemiddeld 42,5 %.

¹⁹ Aangifte VenB – niet-belastbare bestanddelen – code 090.

²⁰ Aangifte VenB – uiteenzetting van de winst – code 062 (positief resultaat) of code 063 (negatief resultaat).

La suppression du plafond de 25 000 euros pour la déclaration comme dépense déductible de la moitié de la partie non couverte par des subsides, des dépenses exposées pour l'entretien ou la restauration de monuments n'aura probablement pas d'incidence budgétaire en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques (article 104, 8°, du CIR92).

Sur la base des données relatives à l'année d'imposition 2010 fournies par l'administration et sous réserve des hypothèses formulées, les diminutions de recettes suivantes ont été estimées pour trois mesures:

Het wegvallen van de bovengrens van 25 000 euro voor de inbreng als aftrekbare besteding van de helft van het niet door subsidies gedekte gedeelte van de uitgaven voor het onderhoud en de restauratie van monumenten, zal wellicht geen budgettaire weerslag hebben in de personenbelasting (artikel 104,8° WIB92).

Op grond van de gegevens voor het aanslagjaar 2010 verstrekt door de administratie en onder voorbehoud van de vermelde veronderstellingen, kunnen voor drie maatregelen volgende ramingen van de minder-ontvangsten worden gemaakt:

Impôt des personnes physiques/ Personenbelasting	en euros/ in euro
Augmentation du plafond de 2 500 euros à 10 000 euros pour l'exonération des prix et subsides attribués à des savants, des écrivains et des artistes (article 90, 2°, du CIR92). - <i>Verhoging van de bovengrens van 2 500 euro naar 10 000 euro voor belastingvrijstelling van prijzen en subsidies toegekend aan geleerden, schrijvers en kunstenaars (artikel 90, 2° WIB92)</i>	266 759
Augmentation du montant maximum des libéralités déductibles à 10 % des revenus nets et à 500 000 euros, avec la possibilité de reporter l'excédent (article 109 du CIR92). - <i>Verhoging tot 10 % van het netto-inkomen en verhoging tot 500 000 euro van het maximumbedrag voor de aftrekbaarheid van giften, met overdraagbaarheid van het surplus (artikel 109 WIB92)</i>	4 467 720
Impôt des sociétés	
Augmentation du montant des libéralités déductibles à 10 % des revenus nets ou à cinq pour mille du chiffre d'affaires, avec la possibilité de reporter l'excédent (article 200 du CIR92). - <i>Verhoging tot 10 % van het netto-inkomen of tot 5 per duizend van de omzet voor de aftrekbaarheid van giften, met overdraagbaarheid van het surplus (artikel 200 WIB92)</i>	5 683 328