

Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers

GEWONE ZITTING 1992-1993 (*)

14 JULI 1993

WETSONTWERP

**houdende fiscale bepalingen
inzake fusie en splitsing
van vennootschappen**

VERSLAG

**NAMENS DE COMMISSIE VOOR DE
FINANCIEN (1)**

UITGEBRACHT DOOR DE HEER CANON

DAMES EN HEREN,

Uw Commissie heeft dit wetsontwerp besproken tijdens haar vergaderingen van 13 en 14 juli 1993.

Dit wetsontwerp werd besproken in openbare commissie-vergadering.

(1) Samenstelling van de Commissie :

Voorzitter : de heer Bossuyt.

A. — Vaste leden :	B. — Plaatsvervangers :
C.V.P. HH. Dupré, Olivier, Pinxten, Taylor, Van Rompuy.	HH. Ansoms, Eyskens, Goutry, Moors, Tant, Van Hecke.
P.S. HH. Canon, Gilles, Mevr. Lizin, H. Namotte.	HH. Collart, Delizée, Dufour, Eerdekens, Harmegnies (M.).
V.L.D. HH. Bril, Daems, Verhofstadt.	HH. Denys, Dewael, Platteau, Vergote.
S.P. HH. Bossuyt, Colla, Lisabeth.	HH. Dielens, Peeters (L.), Vande Lanotte, Van der Maelen.
P.R.L. HH. de Clippele, Michel.	HH. Bertrand, Ducarme, Kubla.
P.S.C. HH. Langendries, Poncelet.	Mevr. Corbisier-Hagon, HH. Grimberghs, Thissen.
Ecolo/ HH. Defeyt, De Vlieghere.	HH. Detienne, Moraël, Mevr. Agalev
VI. H. Van den Eynde.	Vogels.
Blok	HH. Annemans, Wymeersch.
V.U. H. Olaerts.	
	HH. Candries, Sauwens.

Zie :

- 1115 - 92 / 93 :

— N° 1 : Ontwerp overgezonden door de Senaat.

(*) Tweede zitting van de 48^e zittingsperiode.

Chambre des Représentants de Belgique

SESSION ORDINAIRE 1992-1993 (*)

14 JUILLET 1993

PROJET DE LOI

**portant des dispositions fiscales
en matière de fusion et de
scission de sociétés**

RAPPORT

**FAIT AU NOM DE LA COMMISSION DES
FINANCES (1)**

PAR M. CANON

MESDAMES, MESSIEURS,

Votre Commission a examiné le présent projet de loi au cours de ses réunions des 13 et 14 juillet 1993.

Ce projet de loi a été examiné en réunion publique de commission.

(1) Composition de la Commission :

Président : M. Bossuyt.

A. — Titulaires :	B. — Suppléants :
C.V.P. MM. Dupré, Olivier, Pinxten, Taylor, Van Rompuy.	MM. Ansoms, Eyskens, Goutry, Moors, Tant, Van Hecke.
P.S. MM. Canon, Gilles, Mme Lizin, M. Namotte.	MM. Collart, Delizée, Dufour, Eerdeken, Harmegnies (M.).
V.L.D. MM. Bril, Daems, Verhofstadt.	MM. Denys, Dewael, Platteau, Vergote.
S.P. MM. Bossuyt, Colla, Lisabeth.	MM. Dielens, Peeters (L.), Vande Lanotte, Van der Maelen.
P.R.L. MM. de Clippele, Michel.	MM. Bertrand, Ducarme, Kubla.
P.S.C. MM. Langendries, Poncelet.	Mme Corbisier-Hagon, MM. Grimberghs, Thissen.
Ecolo/ MM. Defeyt, De Vlieghere.	MM. Detienne, Moraël, Mme Vogels.
Agalev	
VI. M. Van den Eynde.	MM. Annemans, Wymeersch.
Blok	
V.U. M. Olaerts.	MM. Candries, Sauwens.

Voir :

- 1115 - 92 / 93 :

— N° 1 : Projet transmis par le Sénat.

(*) Deuxième session de la 48^e législature.

I. — INLEIDING VAN DE MINISTER VAN FINANCIEN

De minister verklaart dat het voorliggende wetsontwerp ertoe strekt het Wetboek van de inkomstenbelastingen aan te passen aan de wijzigingen die zijn aangebracht in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, teneinde de derde en de zesde Europese richtlijn betreffende de fusies en splitsingen van naamloze vennootschappen om te zetten in het Belgisch recht ⁽¹⁾.

Die omzetting is verwezenlijkt door het wetsontwerp tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935. Dat wetsontwerp werd aangenomen door de Kamer op 15 oktober 1992 (Stukken n^o 491/1 tot 6, B.Z. 1991-1992) en vervolgens door de Senaat op 17 juni 1993 (Stukken n^o 494/1 en 2, 1992-1993). De bekendmaking van die bepalingen in het *Belgisch Staatsblad* werd evenwel uitgesteld tot wanneer ook het voorliggende wetsontwerp door de Wetgevende Kamers zou zijn goedgekeurd, zodat beide wetten tegelijk kunnen worden bekendgemaakt en in werking kunnen treden (zie artikel 9 van dit ontwerp).

Artikel 1 regelt de overdracht van de verliezen geleden door de vennootschappen die partij zijn bij de fusie of de splitsing.

De aftrek van vorige verliezen kan overeenkomstig een vaste rechtspraak, slechts worden toegestaan ten name van de vennootschap die ze heeft geleden en die na de verrichting blijft bestaan, zodat zelfs bij belastingvrije overnameverrichtingen, de door de overgenomen vennootschap geleden verliezen definitief verloren gaan.

Deze situatie doet enigszins afbreuk aan het neutraliteitsprincipe en werd in bepaalde gevallen vrij eenvoudig ontgaan door met name de overnameverrichting te laten geschieden door de verlieslatende vennootschap, wat bedrijfseconomisch niet altijd verantwoord is.

Derhalve lijkt het aangewezen het verschil in fiscale behandeling tussen enerzijds de situatie waarbij de verlieslatende vennootschap belastingvrij wordt overgenomen, en anderzijds deze waarbij de verlieslatende vennootschap zelf belastingvrij een andere vennootschap overneemt, teniet te doen, en dit door de mogelijkheid te scheppen de verliezen van de verlieslatende vennootschap, na belastingvrije overname, binnen bepaalde grenzen door de winst van de winstgevende vennootschap te compenseren.

In dit verband wordt voorgesteld om bij de berekening van de « aftrekbeperking » van de verliezen bij zowel de overnemende als de overgenomen vennootschap identieke breuken te hanteren, zodat het bedrag van de na de verrichting nog aftrekbare vorige

I. — EXPOSE DU MINISTRE DES FINANCES

Le ministre indique que le présent projet de loi vise à réaliser l'adaptation du Code des impôts sur les revenus aux modifications apportées aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales, pour transposer en droit belge les troisième et sixième directives européennes concernant les fusions et scissions des sociétés anonymes ⁽¹⁾.

Cette transposition a été réalisée par le projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, qui a été adopté successivement par la Chambre le 15 octobre 1992 (Doc. n^{os} 491/1 à 6 - 91/92 (S.E.)) et par le Sénat le 17 juin 1993 (Doc. n^{os} 494/1 et 2 - 92/93). La publication de ces dispositions au *Moniteur belge* a toutefois été différée jusqu'à ce que le présent projet de loi fiscal soit également adopté par les Chambres législatives, de sorte que les deux lois puissent être publiées et entrer en vigueur simultanément (cf. article 9 du présent projet).

L'article 1^{er} du présent projet règle le report des pertes subies par les sociétés parties à l'opération de fusion ou de scission.

Conformément à une jurisprudence constante, la déduction des pertes antérieures ne peut être accordée que dans le chef de la société qui les a éprouvées et qui subsiste après l'opération, de sorte que, même en cas d'opérations d'absorption en immunité d'impôt, les pertes subies par la société absorbée sont définitivement perdues.

Cette situation fait abstraction du principe de la neutralité fiscale et a dans certains cas été assez facilement évitée en réalisant l'opération d'absorption au nom de la société déficitaire, ce qui ne répond pas toujours à la logique économique.

Dès lors, il est apparu qu'il n'y avait plus lieu, sur le plan fiscal, de faire la distinction entre, d'une part, la situation par laquelle la société déficitaire est absorbée en immunité d'impôt et, d'autre part, celle à l'issue de laquelle la société déficitaire absorbe elle-même une autre société en immunité d'impôt, en raison de la possibilité après l'absorption en immunité d'impôt de valoriser, dans certaines limites, les pertes de la société déficitaire par les profits de la société bénéficiaire.

A cet égard, il est proposé de procéder de manière identique, c'est-à-dire, aussi bien pour le calcul de la « limite de déduction » des pertes dans le chef de la société absorbante que dans le chef de la société absorbée, de telle sorte que le montant des pertes

⁽¹⁾ De tekst van de desbetreffende richtlijn is als bijlage opgenomen in Stuk Kamer n^o 1214/1 - 89/90 (blz. 126-150).

⁽¹⁾ Le texte des directives dont question est repris en annexe du Doc. Chambre n^o 1214/1 - 89/90 (pp. 126-150).

verliezen, niet beïnvloed wordt door de richting waarin de overname geschiedt.

Daartoe past artikel 1 van het besproken ontwerp artikel 206, derde lid, van het WIB aan, in die zin dat voortaan de aftrekbeperking van de verliezen slechts van toepassing zal zijn in verhouding tot een breuk met als teller de fiscale nettowaarde van de overnemende of van de overgenomen vennootschap vóór de verrichting en als noemer het totaal — ook vóór de verrichting — van de fiscale nettowaarde van de vennootschappen die bij de fusie of de splitsing zijn betrokken (het nieuwe art. 206, § 2, eerste lid, WIB 92). De aanpassing van de breuk heeft overigens ook tot gevolg dat het bestaande vierde lid van artikel 206, WIB 1992, verder overbodig wordt.

De nieuwe overdrachtregeling inzake de verliezen van de verlieslatende vennootschap die belastingvrij wordt overgenomen, wordt als een nieuw artikel 206, § 2, ingevoegd.

De minister verwijst in dat verband naar het voorbeeld in de memorie van toelichting (Stuk Senaat n° 765/1-92/93, blz. 2).

Artikel 2 van het ontwerp strekt ertoe de terminologie gebruikt in het artikel 210, WIB 1992, in overeenstemming te brengen met die van de gecoördineerde wetten op de vennootschappen.

In artikel 3 van het ontwerp wordt voorgesteld dat het beginsel van de fiscale neutraliteit onverkort zou worden toegepast als het gaat om belastingvrije overnameverrichtingen, inzonderheid inzake de verwezenlijkte meerwaarden waarvoor het stelsel van de gespreide belasting geldt (artikel 211, § 1, eerste lid, WIB 1992).

In verband met de toepassing van die gespreide taxatie verwijst de minister naar de memorie van toelichting (Stuk Senaat n° 765-1 - 92/93, blz. 3-7).

Artikel 4 van het ontwerp stelt voor artikel 212, WIB 1992, derwijze aan te passen dat voortaan geen verwijzingen naar omzettingen van vennootschappen meer voorkomen (deze worden voortaan behandeld in artikel 214, § 1, WIB 1992) en dat het derde en vierde lid door respectievelijk de artikelen 213 en 214, § 2, WIB 1992 worden vervangen.

Het nieuwe artikel 213 WIB 1992, zoals het wordt vervangen door artikel 5 van het ontwerp, neemt het huidige derde lid over van artikel 212 WIB 1992 dat handelt over de verdeling van de vermogensbestanddelen in geval van belastingvrije splitsing.

Artikel 6 van het ontwerp heft de vroegere bepalingen van artikel 214, WIB 1992 op; die bepalingen vervallen immers aangezien voortaan de situaties waarin de inbrengen niet volledig worden vergoed met nieuwe aandelen die naar aanleiding van de overname worden uitgegeven, integraal opgenomen zijn in het Wetboek zelve (zie ter zake de nieuwe artikelen 211, § 2, en 213, WIB 1992).

Er wordt dan ook voorgesteld om in een nieuw in te voegen § 1, na vormelijke aanpassing, de omzettingen te behandelen, met name de in beginsel belastbare omzettingen (het vroegere artikel 211, § 2, WIB

antérieures encore déductibles après l'opération, ne soit pas influencé par le « sens » donné à cette opération d'absorption.

A cet effet, l'article 1^{er} du projet à l'examen adapte l'article 206, alinéa 3, du CIR 1992, en ce sens que dorénavant, la limite de déduction des pertes ne s'appliquera que proportionnellement à une fraction dont le numérateur est l'actif net fiscal de la société absorbante ou de la société absorbée avant l'opération et dont le dénominateur est le total, également avant l'opération, de l'actif net fiscal des sociétés parties à l'opération de fusion ou de scission (article 206, § 2, alinéa 1^{er}, CIR 1992, *nouveau*). L'application de cette fraction rend d'ailleurs inutile le maintien de l'actuel alinéa 4 à l'article 206, CIR 1992.

La nouvelle « règle de report » en matière de pertes de la société déficitaire absorbée en immunité d'impôt, figure à l'alinéa 2 du nouvel article 206, § 2.

Le ministre renvoie à ce propos à l'exemple figurant dans l'exposé des motifs (Doc. Sénat n° 765-1 - 92/93, p. 2).

L'article 2 du projet vise à aligner la terminologie utilisée à l'article 210, CIR 1992, sur celle des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

A l'article 3 du projet, il est proposé d'appliquer totalement le principe de la neutralité fiscale en cas d'opérations d'absorption en immunité d'impôt en ce qui concerne les plus-values réalisées bénéficiant du régime de taxation étalée (article 211, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 1992).

Concernant l'application de cette taxation différée, le ministre renvoie à l'exposé des motifs (Doc. Sénat n° 765-1 - 92/93, pp. 3-7).

L'article 4 du projet propose d'adapter l'article 212, CIR 1992, de sorte qu'aucune référence aux transformations de sociétés n'est plus effectuée (celles-ci sont désormais traitées à l'article 214, § 1^{er}, CIR 1992) et que les troisième et quatrième alinéas sont remplacés respectivement par les articles 213 et 214, § 2, CIR 1992.

Le nouvel article 213, CIR 1992, tel que remplacé par l'article 5 du projet, est la reproduction de l'article 212, alinéa 3 actuel, CIR 1992, qui traite du partage de l'avoir social en cas de scission en immunité d'impôt.

L'article 6 du projet abroge les dispositions antérieures de l'article 214, CIR 1992, qui deviennent sans objet, étant donné que, dorénavant, les situations où les apports ne sont pas entièrement rémunérés par des actions ou parts nouvelles émises à l'occasion de l'absorption, sont intégralement réglées dans le Code même (voir à ce sujet les nouveaux articles 211, § 2, et 213, CIR 1992).

Il est aussi proposé de transférer, à l'article 214, certaines dispositions actuelles — après adaptation de forme — dans un nouveau § 1^{er}, en vue de traiter des transformations, notamment de celles qui sont

1992), alsmede bepaalde vroegere omzettingen (het vroegere artikel 213, WIB 1992). Daarenboven wordt voorgesteld de inhoud van het laatste lid van het huidige artikel 212, WIB 1992, inzake de neutraliteit ten aanzien van vroegere belastingvrije verrichtingen, na vormelijke aanpassing, naar een nieuw in te voegen § 2 van artikel 214 te verplaatsen.

De wijzigingen die aan artikel 211, § 1, tweede lid, 3°, WIB 92, worden voorgesteld, op het stuk van de belastingvrije overnameverrichtingen, zijn bedoeld om onrechtmatige constructies te dwarsbomen. Deze wijzigingen dienen evenwel samen te gaan met de mogelijkheid voor de belastingplichtige om een voorafgaand akkoord van de administratie der directe belastingen te bekomen over de vraag of zij aanvaardt dat de voormelde verrichtingen wel degelijk beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften. De met artikel 7 in artikel 345, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92, voorgestelde wijzigingen beogen dit doel te bereiken.

Artikel 8 van het ontwerp strekt ertoe de onnauwkeurigheden recht te zetten die zijn begaan bij de redactie van artikel 31 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 29 december 1990) inzake de herstructurering van sommige instellingen van openbaar nut.

Artikel 9 van het wetsontwerp ten slotte regelt de inwerkingtreding. De artikelen 1 tot 7 zullen van kracht worden op de dag waarop de terzake van de fusies en splitsingen van vennootschappen in de wetten op de handelsvennootschappen aangebrachte wijzigingen in werking treden, te weten op de eerste dag van de derde maand die volgt op de maand tijdens welke deze wijzigingen in het *Belgisch Staatsblad* (cf. artikel 19 van het bovengenoemde wetsontwerp, Gedr. St. Senaat n° 494/2-92/93, blz. 85) zullen zijn bekendgemaakt.

Dat artikel 8 met ingang van 1 januari 1990 in werking treedt, is te verklaren door het feit dat dit artikel een interpretatieve wet behelst.

II. — BESPREKING EN STEMMINGEN

Op de vraag van de *rapporteur*, antwoordt de *minister* dat de artikelen 4 en 7 van het ontwerp door de Senaat werden geamendeerd.

Het op artikel 4 aangebrachte amendement strekt ertoe een gebrek aan overeenkomst tussen de Nederlandse en de Franse tekst weg te werken, terwijl het op artikel 7 aangebrachte amendement een onvolledige verwijzing naar artikel 345, WIB 1992 verbetert (cf. verslag van de heer Geens, Stuk Senaat n° 765/2-92/93, blz. 39-40).

De heer de Clippele stelt vast dat krachtens het — door artikel 1 van het ontwerp gewijzigde — artikel 206, 1, WIB 1992 « de vorige beroepsverliezen

imposables en principe (ancien article 211, § 2, CIR 1992) ainsi que de certaines transformations anciennes (ancien article 213, CIR 1992). En outre, il est encore préconisé de transférer dans un nouveau § 2, sous une forme adaptée, le texte du dernier alinéa de l'actuel article 212, CIR 1992, en matière de neutralité dans le cadre des anciennes opérations effectuées en immunité d'impôt.

Par ailleurs, les modifications qui sont proposées à l'article 211, § 1^{er}, alinéa 2, 3°, CIR 1992, en ce qui concerne les opérations d'absorption en immunité d'impôt, visent à combattre les constructions abusives. Toutefois, ces modifications doivent s'accompagner de la possibilité pour le contribuable d'obtenir un accord préalable de l'administration des contributions directes quant à la question de savoir si elle admet que les opérations susvisées répondent réellement à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Les modifications proposées à l'article 345, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, CIR 1992, par le présent article 7, visent à atteindre cet objectif.

L'article 8 du projet vise à remédier aux imprécisions résultant de la rédaction de l'article 31 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales (*Moniteur belge* du 29 décembre 1990) concernant la restructuration de certains organismes d'utilité publique.

Enfin, l'article 9 du projet règle l'entrée en vigueur. Ainsi, les articles 1^{er} à 7 entreront en vigueur à la date à laquelle les modifications aux lois sur les sociétés commerciales en matière de fusions et de scissions de sociétés, sont applicables, c'est-à-dire le premier jour du troisième mois qui suit celui au cours duquel ces modifications auront été publiées au *Moniteur belge* (cf. article 19 du projet de loi précité, Doc. Sénat n° 494/2-92/93, p. 85).

L'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1990 de l'article 8 s'explique par le fait que cette disposition constitue une loi interprétative.

II. — DISCUSSION ET VOTES

A la question du *rapporteur*, le *ministre* répond que les articles 4 et 7 du projet ont été amendés par le Sénat.

L'amendement apporté à l'article 4 vise à supprimer une discordance existant entre le texte français et le texte néerlandais, tandis que l'amendement apporté à l'article 7 corrige une référence incomplète à l'article 345, CIR 1992 (cf. rapport de M. Geens, Doc. Sénat n° 765/2-92/93, pp. 39-40).

M. de Clippele constate qu'en vertu de l'article 206, § 1^{er}, CIR 1992, tel que modifié par l'article 1^{er} du projet, « les pertes professionnelles an-

achtereenvolgens van de winst van elk volgende belastbaar tijdperk worden afgetrokken.

De aftrek mag in geen geval meer bedragen dan 20 miljoen frank *per belastbaar tijdperk* of, wanneer de winst na toepassing van de artikelen 202 tot 205, meer dan 40 miljoen frank bedraagt, de helft van die winst ».

Zijn die bedragen voor grote vennootschappen niet ontoereikend ? Worden die bedragen geïndexeerd ?

De minister wijst erop dat die bepaling in artikel 206, WIB 1992 (voorheen : artikel 114) werd ingevoerd door artikel 34 van de wet van 20 juli 1991 houdende budgettaire bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 1991); dat gebeurde vooral om budgettaire redenen.

Die bepaling brengt het principe op grond waarvan een vennootschap ertoe gemachtigd is het geheel van haar vorige verliezen af te trekken, niet opnieuw in het gedrang.

Die aftrek is voortaan evenwel gespreid in de tijd en per belastbaar tijdperk beperkt tot « 50 % van het positieve overblijvende resultaat na aftrek van de definitief belaste inkomsten en vóór toepassing van de investeringsaftrek. Een minimumaftrek van 20 miljoen frank wordt « gewaarborgd ». » (zie verslag van mevrouw Kestelijn-Sierens, Stuk Kamer n° 1641/10-90/91, blz. 7)

De minister bevestigt dat de vermelde bedragen niet geïndexeerd zijn. Hij sluit niet uit dat die bepalingen op termijn worden afgeschaft, aangezien de budgettaire weerslag ervan gaandeweg afneemt.

*
* *

De artikelen 1 tot 9 worden eenparig aangenomen.
Het gehele wetsontwerp wordt aangenomen met 9 stemmen en 3 onthoudingen.

De Rapporteur,

J. CANON

De Voorzitter a.i.,

J.-P. de CLIPPELE

térieures sont successivement déduites des revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes.

La déduction ne peut en aucun cas dépasser, *par période imposable*, 20 millions de francs ou, lorsque le montant des bénéfices après application des articles 202 à 205 excède 40 millions de francs, la moitié de ce montant ».

Ces montants ne sont-ils pas insuffisants en ce qui concerne les grandes sociétés ? Ces montants sont-ils indexés ?

Le ministre indique que cette disposition a été introduite à l'article 206, CIR 1992 (ancien article 114), par l'article 34 de la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions budgétaires (*Moniteur belge* du 1^{er} août 1991), et ce essentiellement pour des raisons budgétaires.

Elle ne remet pas en cause le principe selon lequel une société est autorisée à déduire la totalité de ses pertes antérieures reportées.

Toutefois, cette déduction est dorénavant étalée dans le temps et limitée, par période imposable, à « 50 % du résultat positif subsistant après déduction des revenus définitivement taxés et avant déduction de la déduction pour investissement. Une déduction minimale de 20 millions de francs est (en tout cas) garantie ». (cf. rapport de Mme Kestelijn-Sierens, Doc. Chambre n° 1641/10-90/91, p. 7)

Le ministre confirme que les montants indiqués ne sont pas indexés. Il n'exclut pas que ces dispositions soient à terme supprimées, étant donné que leur impact budgétaire diminue avec le temps.

*
* *

Les articles 1^{er} à 9 sont adoptés à l'unanimité.
L'ensemble du projet de loi est adopté par 9 voix et 3 abstentions.

Le Rapporteur,

J. CANON

Le Président a.i.,

J.-P. de CLIPPELE