ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 10 décembre 1992, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant des dispositions fiscales en matière de fusion et de scission de sociétés", a donné le 27 janvier 1993 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 10 december 1992 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende fiscale bepalingen inzake fusie en splitsing van vennootschappen", heeft op 27 januari 1993 het volgend advies gegeven :

Article 1er.

Pour mieux faire apparaître la différence de régime de déduction des pertes professionnelles, d'une part, quant à la déduction qui se fait en l'absence de toute fusion ou absorption de société et, d'autre part, quant à la déduction faite en cas de fusion ou d'absorption de société, il conviendrait de diviser l'article 206 en deux paragraphes, le premier comportant les alinéas 1er et 2 actuels, le second les autres alinéas de l'article.

Dans la même perspective, pour mieux préciser la différence entre les deux régimes, il serait souhaitable d'insérer dans l'alinéa 2 du texte actuel les mots "par période imposable" entre le mot "dépasser" et les mots "20 millions de francs".

Pour la même raison, il conviendrait d'écrire dans l'alinéa 3 en projet (devenant l'alinéa 1er du paragraphe 2), "... ne sont définitivement déductibles qu'en proportion ...".

Dans le même alinéa, mieux vaudrait écrire "absorbe en tout ou en partie, une autre société par fusion ou à la suite d'une scission de celle-ci ..."

D'autre part, l'alinéa 5 en projet peut être omis si l'on fait référence à l'article 46, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Compte tenu de ces observations, il est proposé de rédiger le texte en projet comme suit :

"§ 2. Lorsqu'en application de l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, ou de l'article 211, § 1er, une société reçoit l'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens ou lorsqu'elle absorbe, en tout ou en partie, une autre société, par fusion ou à la suite d'une scission de celle-ci, les pertes professionnelles que la société bénéficiaire de l'apport ou absorbante a éprouvées avant cet apport ou cette absorption, ne sont définitivement déductibles qu'en proportion de ce que représente l'actif net fiscal de la société bénéficiaire ou absorbante avant cette opération par rapport à la somme de cet actif net et de la valeur fiscale nette des éléments apportés ou absorbés, appréciés également avant cette opération.

En cas de fusion opérée en application de l'article 211, les pertes professionnelles qu'une société absorbée a éprouvées avant cette fusion ne restent déductibles dans le chef de la société absorbante qu'en proportion de ce que représente l'actif net fiscal, avant la fusion, de la société absorbée, par rapport à la somme de cet actif et de l'actif net fiscal de la société absorbante, apprécié également avant la fusion. En cas d'absorption à la suite d'une scission opérée en application de l'article 211, la règle ... (la suite comme au projet)".

Le texte sous 2° doit être adapté à la nouvelle structure proposée pour le texte en projet.

Article 2.

Quant au 1°.

1. Au début du paragraphe 1er en projet, il suffit d'écrire : "Les articles 208 et 209 sont ...".

2. Au 2° du paragraphe 1er, en projet, pour assurer la concordance entre le texte français et le texte néerlandais, il faut écrire :

"2° en cas de dissolution sans qu'il y ait partage de l'avoir social, en dehors des cas visés au 1°;".

Quant au 2°.

L'article 210, § 2, actuel, fait référence au paragraphe 1er, 2° à 4°. L'extension de l'application de ce paragraphe 2, aux situations décrites au paragraphe 1er, 1°, en projet soulève un problème. Ainsi, le texte du projet n'indique pas si la "valeur réelle de l'avoir social à la date où les opérations susvisées se sont produites", dont il est question dans ce paragraphe 2, concerne, dans le cas de renvoi au paragraphe 1er, 1°, la société absorbante ou la société absorbée ou les deux sociétés.

Suivant le délégué du Ministre, il s'agit uniquement de la société absorbée. Cette précision doit figurer dans le texte.

Article 3.

Le texte néerlandais de l'article 211, § 1er, devrait être rédigé en tenant compte des observations faites dans la version néerlandaise du présent avis.

De l'accord du délégué du Ministre, l'article 211, § 2, alinéa 4, en projet, serait mieux rédigé comme suit :

"Aucune réduction n'est imputée sur les plus-values visées au ... (la suite comme au projet)".

Article 7.

Comme l'article 15bis du projet de loi portant des dispositions fiscales, financières et diverses tend à ajouter un second alinéa à l'article 345, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, les mots "l'article 345, § 1er, 1°" doivent être remplacés par les mots "l'article 345, § 1er, alinéa 1er, 1°".

Article 8.

Alinéa 1er.

La sécurité juridique exige que la date d'entrée en vigueur d'une loi soit clairement déterminée ou facilement déterminable. En l'espèce, tel n'est pas le cas puisque l'alinéa 1er détermine la date d'entrée en vigueur de certaines dispositions du projet en se référant à un

autre projet qui n’a pas encore été adopté par le législateur et qui est dès lors susceptible d’être encore modifié.

L’alinéa 1er doit être revu.

Une des solutions consisterait à donner au Roi le pouvoir de fixer la date d’entrée en vigueur du projet de loi.

Alinéa 2.

De l’accord du délégué du Ministre, l’alinéa est superflu et doit être omis.

Artikel 1.

Om het verschil in de regeling van de aftrek van de beroepsverliezen beter tot uiting te laten komen, enerzijds voor de aftrek als er geen fusie of overname van vennootschap is en anderzijds voor de aftrek in geval van fusie of overname van vennootschap, zou het aangewezen zijn artikel 206 in te delen in twee paragrafen waarbij de eerste het huidige eerste en tweede lid bevat en de tweede de overige leden van het artikel.

In verband hiermee zou het, om het verschil tussen de twee regelingen duidelijker te maken, wenselijk zijn in het tweede lid van de huidige tekst de woorden "per belastbaar tijdperk" in te voegen tussen de woorden "20 miljoen frank" en de woorden "of, wanneer".

Om dezelfde reden schrijve men in het ontworpen derde lid (dat het eerste lid van paragraaf 2 wordt), "zijn de beroepsverliezen ... slechts definitief aftrekbaar naar verhouding ...".

In hetzelfde lid zou het beter zijn te schrijven "... of een andere vennootschap door fusie of als gevolg van een splitsing ervan geheel of gedeeltelijk heeft overgenomen ...";

Anderzijds kan het ontworpen vijfde lid vervallen indien wordt verwezen naar artikel 46, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Gelet op deze opmerkingen wordt voorgesteld de ontworpen tekst als volgt te redigeren :

"§ 2. Wanneer een vennootschap, met toepassing van artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, en tweede lid, of van artikel 211, § 1, de inbreng verkrijgt van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen of een andere vennootschap door fusie of als gevolg van een splitsing ervan geheel of gedeeltelijk overneemt, zijn de beroepsverliezen die de ontvangende of overnemende vennootschap heeft geleden vóór die inbreng of die overname, slechts definitief aftrekbaar naar verhouding tot hetgeen de fiscale nettoactiva van de ontvangende of overnemende vennootschap vóór die verrichting vertegenwoordigen ten opzichte van het bedrag van die nettoactiva en van de fiscale nettowaarde van de ingebrachte of overgenomen bestanddelen, eveneens beoordeeld vóór die verrichting.

In geval van fusie met toepassing van artikel 211, blijven de beroepsverliezen die een overgenomen vennootschap heeft geleden vóór die fusie, wat de overnemende vennootschap betreft, slechts aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde, vóór de fusie, van de overgenomen vennootschap, ten opzichte van het bedrag van die nettowaarde en de fiscale nettowaarde van de overnemende vennootschap, eveneens beoordeeld vóór de fusie. In geval van overname als gevolg van een splitsing met toepassing van artikel 211, geldt de vorenstaande regel ... (voorts zoals in het ontwerp)".

De tekst onder 2° moet worden aangepast aan de structuur die voor de ontworpen tekst wordt voorgesteld.

Artikel 2.

De bepaling onder 1°.

1. Aan het begin van de ontworpen paragraaf 1 volstaat het te schrijven : "De artikelen 208 en 209 zijn ...".

2. In de bepaling onder 2° van de ontworpen paragraaf 1 schrijve men, ter wille van de overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst :

"2° bij ontbinding zonder verdeling van het maatschappelijk vermogen, buiten de onder 1° bedoelde gevallen;".

De bepaling onder 2°.

In het huidige artikel 210, § 2, wordt verwezen naar paragraaf 1, 2° tot 4°. Het uitbreiden van de toepassing van die paragraaf 2 tot de in de ontworpen paragraaf 1, 1°, beschreven toestanden, stelt een probleem aan de orde. Zo wordt in de tekst van het ontwerp niet vermeld of de "werkelijke waarde van het maatschappelijk vermogen op de datum waarop de bedoelde verrichtingen hebben plaatsgevonden", waarvan sprake in die paragraaf 2, in het geval waarin wordt verwezen naar paragraaf 1, 1°, betrekking heeft

op de overnemende vennootschap, op de overgenomen vennootschap of op beide.

Volgens de gemachtigde van de Minister betreft het alleen de overgenomen vennootschap. Die verduidelijking moet voorkomen in de tekst.

Artikel 3.

De tekst onder 1° van het ontworpen artikel 211, paragraaf 1, eerste lid, zou beter als volgt worden gesteld :

"1° komen de meerwaarden als vermeld in de artikelen 44, § 1, 1°, en 47, die op het ogenblik van de verrichting waren vrijgesteld, en de meerwaarden die naar aanleiding van die verrichting worden verkregen of vastgesteld, niet in aanmerking voor ... (voorts zoals in het ontwerp);".

Terwille van de overeenstemming met richtlijn 90/434 EEG, schrijve men in het ontworpen tweede lid, in de bepaling onder 1° "ontvangende vennootschap" in de plaats van "verkrijgende vennootschap" en in de bepaling onder 2° "de verrichting wordt gedaan" in de plaats van "de verrichting wordt verwezenlijkt". Deze opmerkingen gelden voor geheel het ontwerp.

In overeenstemming met de gemachtigde van de Minister zou het beter zijn het ontworpen artikel 211, § 2, vierde lid, als volgt te stellen :

"Geen enkele vermindering wordt, behoudens wat betreft ... meerwaarden, aangerekend op de in § 1, eerste lid, 1°, vermelde meerwaarden, noch op de in artikel 48 vermelde vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen die als zodanig in de boekhouding van de overnemende of ontvangende vennootschappen worden teruggevonden".

Artikel 7.

Aangezien artikel 15bis van het ontwerp van wet houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen ertoe strekt een tweede lid toe te voegen aan artikel 345, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dienen de woorden "artikel 345, § 1, 1°" vervangen te worden door de woorden "artikel 345, § 1, eerste lid, 1°".

Artikel 8.

Eerste lid.

De rechtszekerheid vereist dat de datum van inwerkingtreding van een wet duidelijk wordt vastgesteld of gemakkelijk vast te stellen is. In dit geval is dat niet zo aangezien in het eerste lid de datum van inwerkingtreding wordt bepaald van sommige bepalingen van het ontwerp door te

verwijzen naar een ander ontwerp dat nog niet is goedgekeurd door de wetgever en dat bijgevolg nog kan worden gewijzigd.

Het eerste lid moet worden herzien.

Een van de mogelijke oplossingen zou er in kunnen bestaan de Koning de bevoegdheid te verlenen om de datum van inwerkingtreding van het wetsontwerp vast te stellen.

Tweede lid.

In overeenstemming met de gemachtigde van de Minister dient het lid als overbodig te vervallen.

La chambre était composée de

Messieurs : J.-J. STRYCKMANS, président de chambre,

Y. BOUCQUEY, conseillers d'Etat,
Y. KREINS,

F. DELPEREE, assesseurs de la section de législation,
J. van COMPERNOLLE, assessoren van de afdeling wetgeving,

Madame : R. DEROY, greffier,

M. G. PIQUET, premier auditeur honoraire au Conseil d'Etat, a été appelé en consultation, en application de l'article 82 des lois coordonnées du 12 janvier 1973.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. P. ERNOTTE, référendaire adjoint.

LE GREFFIER,

R. DEROY.

De kamer was samengesteld uit

De H. G. PIQUET, ere-eerste auditeur bij de Raad van State, is bij toepassing van artikel 82 van de gecoördineerde wetten van 12 januari 1973 ter raadpleging opgeroepen.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, auditeur. De nota van het Coördinatie-bureau werd opgesteld en toegelicht door de H. P. ERNOTTE, adjunct-referendaris.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J.-J. STRYCKMANS.