

ROYAUME DE BELGIQUE.

KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 10 juin 1991, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet d'amendement du Gouvernement au projet de loi "modifiant, en ce qui concerne les fusions et scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935", a donné le 14 juin 1991 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 10 juni 1991 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van Regeringsamendement op het ontwerp van wet "tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935", heeft op 14 juni 1991 het volgend advies gegeven :

Pressé de donner son avis d'extrême urgence, le Conseil d'Etat, qui est actuellement saisi d'un nombre considérable de projets de lois et d'arrêtés pour lesquels l'urgence est également invoquée, n'a pas pu consacrer le temps qui serait nécessaire à l'examen de l'amendement au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935.

Il doit, dès lors, se limiter à formuler les observations suivantes.

Il semble bien que les amendements à la loi en projet, spécialement l'amendement qui introduit dans le Code des impôts sur les revenus un nouvel article 124, réalisent la neutralité fiscale des absorptions, des fusions et des scissions de sociétés.

Cela semble résulter, d'une part, de l'article 124, § 1er, alinéa 1er, et d'autre part, des explications qui sont fournies au sujet de cet article dans la justification des amendements (1).

(1) En ce qui concerne la conformité de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, aux prescriptions des directives européennes sur la fusion et la scission des sociétés commerciales, voyez G. KLEYNEN et M. DASSESSE, Le nouveau régime fiscal des fusions de sociétés à l'épreuve du droit communautaire, J.T., 1990, pp. 449-451, les auteurs et la jurisprudence y cités.

Toutefois, la première condition énoncée dans l'article 124, § 1er, en projet, appelle l'observation suivante.

Suivant l'article 124, § 1er, 1E, en projet :

"Dans les cas visés à l'article 123, § 1er, 1E, les dispositions des articles 117 et 118 ne s'appliquent pas :

1Elorsque les sociétés absorbantes bénéficiaires ou nouvelles, nées de la fusion ou scission, ont leur siège social ou leur principal établissement en Belgique".

Dans le commentaire de cet article, on peut lire :

"L'article 8quinquies, inséré dans le projet modifie l'article 124, C.I.R. de manière à instaurer une neutralité fiscale intégrale des opérations de fusion, scission et opérations y assimilées qui sont réalisées conformément aux dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, telles qu'elles seront applicables après l'approbation du présent projet de loi.

Pour les motifs déjà invoqués, la transposition de la directive CEE en matière de fusions et scissions de sociétés est limitée aux opérations effectuées par des sociétés absorbantes ou nées de la fusion ou scission ayant leur siège social ou leur principal établissement en Belgique. La condition de domicile fiscal est donc maintenue dans le présent projet".

Les motifs invoqués dans le texte précité sont développés comme suit dans le texte de justification :

.../...

"(Le projet) ne contient cependant aucune disposition spécifique pour les fusions entre sociétés soumises à des droits nationaux différents. En effet, les bases juridiques permettant des fusions ou scissions transfrontalières de sociétés n'existent pas encore en droit des sociétés, ni au niveau des directives européennes, ni au plan national.

On peut à cet égard rappeler que la Commission des Communautés européennes a présenté au Conseil le 14 janvier 1985 une proposition de directive concernant les fusions transfrontalières de sociétés anonymes mais cette directive n'est à ce jour pas encore adoptée.

En conséquence, l'intégration de la directive "fusions" en droit fiscal belge n'est réalisée qu'au niveau interne : la nationalité belge d'une société reste un élément essentiel de l'opération. Il en résulte qu'une fusion ou scission transfrontalière ne peut pas se faire en exemption d'impôt (voir article 123, § 1er, 1E et 4E du C.I.R.) et emporte une liquidation".

Une telle solution et la justification qui en est donnée ne sont pas conformes à l'article 1er de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et d'échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, article suivant lequel :

"Chaque Etat membre applique la présente directive aux opérations de fusion, de scission, d'apport d'actifs et d'échange d'actions qui concernent des sociétés de deux ou de plusieurs Etats membres".

Trois considérants de la directive précitée doivent être relevés à cet égard :

.../...

"Considérant que les fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des Etats membres; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces opérations des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international;

Considérant que des dispositions d'ordre fiscal pénalisent actuellement ces opérations par rapport à celles qui intéressent des sociétés d'un même Etat membre; qu'il est nécessaire d'éliminer cette pénalisation;

Considérant qu'il n'est pas possible d'atteindre cet objectif par une extension au plan communautaire des régimes internes en vigueur dans les Etats membres, les différences entre ces régimes étant susceptibles de provoquer des distorsions; que seul un régime fiscal commun peut constituer une solution satisfaisante à cet égard;".

Dès lors, l'article 124 en projet, en tant qu'il limite la transposition de la directive précitée aux fusions et scissions qui ne sont pas transfrontalières, n'est pas conforme aux obligations que le droit européen impose à la Belgique.

L'article en projet doit être revu.

OBSERVATIONS PARTICULIERES.

.../...

Article 3.Article 8quinquies en projet.

Dans l'article 124, § 1er, 3E, sont utilisés les mots "besoins légitimes de caractère financier ou économique". Ce concept, bien qu'il figurât déjà dans l'article 250 du Code des impôts sur les revenus, mériterait d'être explicité dans la justification de l'amendement. La difficulté de ce concept a été illustrée par la doctrine et la jurisprudence (2). L'emploi de l'adjectif "légitimes" devrait être spécialement justifié. En effet, le pouvoir discrétionnaire très large qu'il implique est de nature à porter atteinte à la fois au principe de légalité de l'impôt et à celui de l'égalité devant les charges publiques.

Il serait préférable de recourir aux termes "mots économiques valables", qui sont utilisés dans l'article 11, 1, a, de la directive précitée.

(2) Voyez e.a. J. KIRCKPATRICK, "Perspectives en matière de simulation", Ministère des Finances, Bulletin de documentation, novembre-décembre 1990, pp. 55-67, et la jurisprudence citée.

Article 8sexies en projet.

L'amendement contenu dans l'article 8sexies n'a pas sa place dans le présent projet. Cet amendement concerne, en réalité, des dispositions figurant dans le projet portant des dispositions budgétaires, au sujet duquel la section de législation du Conseil d'Etat a donné un avis les 29 et 30 avril 1991, sous le nE L. 20.769/1/2/8/9.

La disposition doit, dès lors, être intégrée dans le projet de loi précité.

Article 5.

La sécurité juridique exige que la date d'entrée en vigueur d'une loi soit clairement déterminée ou facilement déterminable. Dès lors, il n'est pas conforme aux règles de la légistique de déterminer la date d'entrée en vigueur d'un projet par référence à une disposition d'un autre projet qui n'a pas encore été adopté par le législateur, et qui est donc susceptible d'être encore modifiée.

.../...

De Raad van State, die thans om advies wordt gevraagd over een aanzienlijk aantal ontwerpen van wet en van besluit waarvoor eveneens een spoedbehandeling wordt gevraagd, heeft niet de nodige tijd kunnen wijden aan het onderzoek van het amendement op het wetsontwerp tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, omdat hij tot uiterste spoed is aangezet om zijn advies te geven.

De Raad moet zich bijgevolg bepalen tot het maken van de volgende opmerkingen.

Het laat zich aanzien dat de amendementen op de ontworpen wet, inzonderheid het amendement dat in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen een nieuw artikel 124 invoert, de fiscale neutraliteit tot stand brengen van de overnemingen, de fusies en de splitsingen van vennootschappen.

Dat blijkt enerzijds uit artikel 124, § 1, eerste lid, en anderzijds uit de uitleg die in verband met dat artikel wordt verstrekt in de verantwoording van de amendementen (3).

Bij de eerste voorwaarde die in het ontworpen artikel 124, § 1, wordt gesteld, behoort evenwel de volgende opmerking te worden gemaakt.

(3) Wat de overeenstemming betreft van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen met de voorschriften van de Europese richtlijnen inzake fusie en splitsing van de handelsvennootschappen, zie G. KLEYNEN en M. DASSESSE, "Le nouveau régime fiscal des fusions de sociétés à l'épreuve du droit communautaire", J.T. 1990, blz. 449-451 en de erin vermelde auteurs en rechtspraak.

Het ontworpen artikel 124, § 1, 1E, luidt als volgt :

"In de gevallen als bedoeld in artikel 123, § 1, 1E, zijn de bepalingen van de artikelen 117 en 118 niet van toepassing :

1Ewanneer de overnemende, de verkrijgende of de door de fusie of de splitsing nieuw opgerichte vennootschappen hun maatschappelijke zetel of hun voornaamste inrichting in België hebben,".

In de commentaar bij dat artikel staat te lezen :

"Artikel 8quinquies, ingevoegd in het ontwerp, wijzigt artikel 124, W.I.B., teneinde een integrale fiscale neutraliteit in te voeren voor verrichtingen van fusie, splitsing en daarmee gelijkgestelde verrichtingen die worden verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen zoals die zullen van toepassing zijn na de goedkeuring van dit wetsontwerp.

Om de reeds aangehaalde redenen, wordt de omzetting van de EEG-richtlijn inzake fusie en splitsing van vennootschappen beperkt tot verrichtingen gedaan door overnemende of uit de fusie of splitsing ontstane vennootschappen die hun maatschappelijke zetel of hun voornaamste inrichting in België hebben. De voorwaarde van fiscale woonplaats wordt dus gehandhaafd in dit ontwerp".

De in de hierboven aangehaalde tekst aangevoerde redenen worden in de verantwoording als volgt toegelicht :

"(Het ontwerp) bevat evenwel geen enkele specifieke bepaling voor de fusies van vennootschappen die onderworpen zijn aan een verschillend nationaal recht. Inderdaad de rechtsgrondslag die grensoverschrijdende fusies of splitsingen van vennootschappen moet mogelijk maken, bestaat nog niet in het vennootschapsrecht, noch

.../...

op het vlak van de Europese richtlijnen, noch op het nationale vlak.

In dat verband kan er worden aan herinnerd dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen op 14 januari 1985 aan de Raad een voorstel van richtlijn heeft voorgelegd betreffende de grensoverschrijdende fusies van naamloze vennootschappen, maar die richtlijn is tot op heden nog niet aangenomen.

Bijgevolg wordt de integratie van de fusierichtlijn in het Belgisch fiscaal recht enkel op het interne vlak verwezenlijkt : de Belgische nationaliteit van een vennootschap blijft een wezenlijk bestanddeel van de verrichting. Daaruit volgt dat een grensoverschrijdende fusie of splitsing niet kan gebeuren onder vrijstelling van belasting (zie artikel 123, § 1, 1E en 4E, W.I.B.) en een vereffening tot gevolg heeft".

Een zodanige oplossing en de verantwoording die ervoor wordt verstrekt zijn niet conform artikel 1 van de richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten, welk artikel als volgt luidt :

"Elke Lid-Staat past op fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil waarbij vennootschappen van twee of meer Lid-Staten zijn betrokken, de in deze richtlijn opgenomen bepalingen toe".

In dit verband dient de aandacht te worden gevestigd op drie consideransen van de voormelde richtlijn :

"Overwegende dat fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil, betrekking hebbende op vennootschappen uit verschillende Lid-Staten noodzakelijk kunnen zijn teneinde in de Gemeenschap soortgelijke voorwaarden te

.../...

scheppen als op een binnenlandse markt en daardoor de instelling en de goede werking van de gemeenschappelijke markt te verzekeren; dat deze transacties niet moeten worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften der Lid-Staten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies; dat er bijgevolg voor deze transacties concurrentie-neutrale belastingvoorschriften tot stand moeten komen om de ondernemingen in staat te stellen zich aan te passen aan de eisen van de gemeenschappelijke markt, hun produktiviteit te vergroten en hun concurrentiepositie op de internationale markt te versterken;

Overwegende dat bepalingen van fiscale aard deze transacties thans benadelen ten opzichte van transacties met betrekking tot vennootschappen van een zelfde Lid-Staat; dat deze benadeling moet worden opgeheven;

Overwegende dat dit doel niet kan worden bereikt door de in de Lid-Staten geldende regelingen uit te breiden tot de gehele Gemeenschap, omdat de verschillen tussen deze regelingen distorsies kunnen veroorzaken; dat daarom uitsluitend een gemeenschappelijke fiscale regeling een bevredigende oplossing kan bieden;"

In zoverre het ontworpen artikel 124 de omzetting van de voormelde richtlijn beperkt tot de fusies en splitsingen die niet grensoverschrijdend zijn, is het bijgevolg niet in overeenstemming met de verplichtingen die het Europees recht aan België oplegt.

Het ontworpen artikel behoort te worden herzien.

BIJZONDERE OPMERKINGEN.

Artikel 3.

Het ontworpen artikel 8quinquies.

.../...

In artikel 124, § 1, 3E, worden de woorden "rechtmatige behoeften van financiële of economische aard" gebruikt. Hoewel dat begrip al in artikel 250 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen stond, zou het toch goed zijn als het in de verantwoording van het amendement wordt uitgelegd.

De moeilijkheid van dat begrip is geïllustreerd door de rechtsleer en de rechtspraak (4). Het gebruik van het adjectief "rechtmatig" zou in het bijzonder moeten worden gerechtvaardigd omdat de zeer ruime discretionaire bevoegdheid die het impliceert, van die aard is dat zowel afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de wettigheid van de belasting als aan het beginsel van de gelijkheid ten aanzien van de openbare lasten.

Het ware verkieslijk te werken met de woorden "geldige economische redenen" die aanknopen bij de tekst van artikel 11, 1, a, van de voormelde richtlijn.

Het ontworpen artikel 8sexies.

Het amendement dat vervat is in artikel 8sexies staat niet op zijn plaats in het onderhavige ontwerp. Dit amendement heeft in feite betrekking op bepalingen die voorkomen in het ontwerp van wet houdende begrotingsbepalingen, waarover de

(4) Zie o.a. J. KIRCKPATRICK, "Perspectives en matière de simulation", Ministerie van Financiën, Documentatieblad, november-december 1990, blz. 55-67 en de geciteerde rechtspraak.

afdeling wetgeving van de Raad van State op 29 en 30 april 1991 een advies heeft uitgebracht onder het nr. L. 20.769/1/2/8/9.

De bepaling behoort bijgevolg te worden opgenomen in het voormelde wetsontwerp.

Artikel 5.

De rechtszekerheid vereist dat de datum van inwerkingtreding van een wet duidelijk wordt vastgesteld of gemakkelijk vast te stellen is. Het is bijgevolg niet in overeenstemming met de regels van de wetgevingstechniek de datum van inwerkingtreding van een ontwerp vast te stellen door verwijzing naar een bepaling van een ander ontwerp dat door de wetgever nog niet is aangenomen en die bijgevolg nog kan worden gewijzigd.

.../...

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs : J.-J. STRYCKMANS,
de Heren :

président de chambre,
kamervoorzitter,

Y. BOUCQUEY,
Y. KREINS,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Madame : R. DEROY,
Mevrouw :

greffier,
griffier.

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

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. 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. B. DEROUAUX, référendaire.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. B. DEROUAUX, referendaris.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

R. DEROY.

J.-J. STRYCKMANS.