

AW

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 41.198/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 11 août 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours prorogé d'un mois ^(*), sur un avant-projet de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la directive coordonnée 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ainsi qu'un transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre", a donné le 4 octobre 2006 l'avis suivant :

(*) Par télécopie du 31 août 2006.

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Observation préalable

Les délégués du ministre ont transmis au Conseil d'État un tableau de concordance indiquant par quelles dispositions de l'avant-projet, sont transposées les dispositions de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'un transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, modifiée par la directive 2005/19/CE.

Afin de permettre aux parlementaires d'apprécier la mesure dans laquelle cette transposition a été opérée de même que celle dans laquelle ils peuvent exercer leur droit d'amendement, il serait judicieux de joindre ce tableau de concordance au texte du projet qui sera déposé sur le bureau des Chambres.

.../...

Observations générales

Portée de l'avant-projet

Il ressort de l'article 2 de l'avant-projet de loi et de son intitulé que celui-ci tend à :

"(...) assure(r) la transposition de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'un transfert de siège statutaire d'une SE et ou d'une SCE d'un État membre à un autre, comme modifiée par la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005".

En réalité, la directive du Conseil 90/434/CEE, du 23 juillet 1990, précitée, ¹ (ci-après la "version initiale de la directive 90/434") a été transposée dans l'ordre interne par la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières ^{2 3}.

Les véritables objets de l'avant-projet sont :

- de transposer la directive du Conseil 2005/19/CE, du 17 février 2005, modifiant la directive 90/434/CEE ⁴ (ci-après la "directive 2005/19") ⁵;
- d'étendre mutatis mutandis les dispositions de cette directive aux opérations purement internes et d'apporter diverses autres améliorations ⁶.

(1) Journal officiel L 225, p. 1.

(2) Moniteur belge du 31 juillet 1992, p. 17.213.

(3) Voir, à ce sujet l'exposé des motifs du projet de loi (Doc. parl., Chambre, session 1991-1992, n° 44/1, p. 11).

(4) Journal officiel L 58, p. 19.

(5) Pour un commentaire de cette directive, voir : Ph. Malherbe, "Le régime fiscal communautaire des réorganisations de sociétés", JTDE, 2005, p. 257.

(6) Exposé des motifs de l'avant-projet, pp. 1 et 2.

Économie des directives 90/434 et 2005/19

La version initiale de la directive 90/434 a jeté les bases d'un régime fiscal commun pour les opérations transfrontalières de restructuration des entreprises prenant la forme de fusions, de scissions, d'apports d'actifs et d'échanges d'actions entre sociétés de deux ou de plusieurs États membres.

D'un point de vue fiscal, ces opérations peuvent susciter quatre types de difficultés :

- 1) Une première difficulté concerne le traitement des plus-values sur les actifs apportés par une société à une autre, alors que, en principe ⁷, les opérations susmentionnées procurent seulement des actions à la société apporteuse et non pas des liquidités lui permettant de payer un impôt.
- 2) Une deuxième difficulté concerne le sort à réserver à l'immunisation des réserves ou des provisions constituées par la société apporteuse.
- 3) Une troisième difficulté porte sur la manière de traiter l'amortissement fiscal, toujours en cours, des pertes antérieures subies par la société apporteuse ou acquise.
- 4) Une quatrième difficulté a trait au régime fiscal des plus-values résultant, dans le chef des associés, de l'échange de leurs actions anciennes contre de nouvelles, alors que, en principe ⁸, les intéressés ne reçoivent pas de fonds.

La directive 90/434, dans sa version initiale, a fixé les principes suivants :

- 1) Selon l'article 4, paragraphe 1, et l'article 7 de la directive susmentionnée, les opérations de fusions ou de scissions ne peuvent, en principe, entraîner aucune imposition des plus-values. L'imposition est normalement reportée au moment où ces plus-values sont effectivement réalisées par la cession ultérieure des actifs apportés.

(7) Voir toutefois l'hypothèse dans laquelle une soulte est payée.

(8) Idem.

- 2) L'article 5 de la même directive organise la neutralité fiscale des opérations de restructuration sur les provisions ou les réserves régulièrement constituées, par la société apporteuse, en franchise partielle ou totale d'impôt. En principe ⁹, les États membres doivent prévoir, d'une part, que les établissements stables de la société bénéficiaire situés dans l'État de la société apporteuse reprennent ces provisions et réserves aux conditions initiales de franchise d'impôt et, d'autre part, que la société bénéficiaire de l'opération est substituée aux droits et obligations de la société apporteuse.
- 3) L'article 6 de la version initiale de la directive 90/434 règle le sort des pertes antérieures de la société apporteuse, lorsque celles-ci n'ont pas encore été totalement amorties d'un point de vue fiscal au moment de la restructuration. Si les États membres ont prévu, à l'égard d'opérations internes, des dispositions permettant la reprise, par la société bénéficiaire, des pertes de la société apporteuse, ils doivent étendre le bénéfice de cette mesure aux restructurations transnationales. Le but est que les établissements stables de la société bénéficiaire situés sur leur territoire puissent aussi reprendre les pertes de la société apporteuse non encore amorties du point de vue fiscal.
- 4) Enfin, l'article 8 aménage la situation du détenteur de titres représentatifs du capital social de la société apporteuse. L'attribution, lors d'une fusion, d'une scission ou d'un échange d'actions, de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou acquéreuse, en échange des titres représentatifs du capital social de la société apporteuse ou acquise, ne doit, par elle-même, entraîner, dans son chef, aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values.

⁽⁹⁾ La directive excepte les provisions et les réserves provenant "d'établissements stables à l'étranger".

La directive 2005/19 conserve ces principes et améliore ce régime fiscal au vu de l'expérience acquise, mais aussi au vu des dispositions relatives à la société européenne (ci-après la "SE") ¹⁰ et à la société coopérative européenne (ci-après la "SCE") ¹¹ (préambule, points 4 et 5).

Les modifications qu'elle apporte au régime antérieur sont, en substance, les suivantes :

- 1) Le champ d'application de la version initiale de la directive 90/434 est étendu :
 - a) aux SE et aux SCE, ainsi qu'à de nouvelles formes de sociétés prévues par les droits nationaux. L'énumération demeure toutefois limitative (article 3, a), et nouvelle annexe à la directive 90/434);
 - b) aux scissions partielles dans lesquelles la société qui transfère une ou plusieurs branches d'activité n'est pas dissoute (nouvel article 2, b)*bis*, de la directive 90/434; point 9 du préambule de la directive 2005/19) ;
 - c) aux transferts du siège d'une SE ou d'une SCE d'un État membre vers un autre État (nouveaux articles 2, j), et 10*ter* à 10*quinquies* de la directive 90/434; points 6 et 7 du préambule de la directive 2005/19). Ces dispositions concernent spécialement le traitement des pertes enregistrées par un établissement stable d'une telle société.
- 2) La notion d'"échange d'actions" est redéfinie de façon à y englober toute acquisition d'actions allant au-delà de celle conférant une majorité simple des droits de vote (nouvel article 2, d), de la directive 90/434).

⁽¹⁰⁾ Règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil, du 8 octobre 2001, relatif au statut de la société européenne (SE) (Journal officiel L 294, p. 1); directive 2001/86/CE du Conseil, du 8 octobre 2001) complétant le statut de la société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs (Journal officiel L 294, p. 22).

⁽¹¹⁾ Règlement (CE) n° 1435/2003 du Conseil, du 22 juillet 2003, relatif au statut de la société coopérative européenne (SCE) (Journal officiel L 207, p. 1); directive 2003/72/CE du Conseil, du 22 juillet 2003, complétant le statut de la société coopérative européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs (Journal officiel L 207, p. 25).

- 3) Le régime fiscal applicable aux établissements stables situés dans un autre État membre que celui où se trouve la société apporteuse est précisé, spécialement en ce qui concerne les pertes de l'établissement stable (nouvel article 10 de la directive 90/434).
- 4) Les questions relatives aux sociétés non résidentes, considérées comme fiscalement transparentes au vu de la législation en vertu de laquelle elles ont été constituées, font l'objet de nouvelles dispositions (nouveaux articles 4, paragraphe 2, 8, paragraphe 3, et 10*bis* de la directive 90/434; point 12 du préambule de la directive 2005/19) ¹².

Notion de scission partielle

L'article 1^{er}, 3), a), de la directive 2005/19 a introduit la notion de "scission partielle" dans l'article 2, b) *bis*, de la directive 90/434. Il la définit comme

"L'opération par laquelle une société transfère, sans être dissoute, une ou plusieurs branches d'activité à une ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, en laissant au moins une branche d'activité dans la société apporteuse, en échange de l'attribution à ses associés, au prorata, de titres représentatifs du capital social des sociétés qui bénéficient des éléments d'actif et de passif et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres".

Cette notion n'est pas reprise dans le Code des impôts sur les revenus (ci-après "CIR 92"). De plus, elle ne doit pas être confondue avec la "scission mixte" définie par l'article 675 du Code des sociétés.

Elle entre toutefois dans le champ d'application des opérations assimilées à des scissions, visées à l'article 677 de ce Code. En vertu de cet article :

"Sont assimilées à la fusion ou à la scission, les opérations définies aux articles 671 à 675, sans que toutes les sociétés transférantes cessent d'exister".

⁽¹²⁾ Une société est dite "transparente" quand l'État ne la soumet pas, comme telle à l'impôt, mais impose directement les associés qui la constituent. Ainsi, en droit belge, il ressort de l'article 29 du Code des impôts sur les revenus 1992 que sont notamment considérées comme transparentes, les sociétés civiles, les sociétés agricoles qui n'ont pas opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés et les groupements européens d'intérêts économiques. Les sociétés commerciales irrégulièrement constituées sont traitées de la même manière.

De nombreuses dispositions de l'avant-projet recourent à cette assimilation ¹³.

Cependant, la scission partielle présente des caractéristiques qui en font une notion spécifique. Ainsi, elle se distingue par trois éléments.

- 1) Tout d'abord, l'apport doit consister dans le transfert d'une ou plusieurs branches d'activité. Or, en vertu de l'article 2, i), de la directive 90/434, telle que modifiée par la directive 2005/19 (ci-après la "directive 90/434"), une branche d'activité est :

"(...) l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens" ¹⁴.

La Cour de justice a précisé à cet égard que le fonctionnement autonome de l'exploitation doit être apprécié en premier lieu d'un point de vue fonctionnel, en ce sens que les actifs transférés doivent pouvoir fonctionner comme une entreprise autonome sans avoir besoin, à cet effet, d'investissements ou d'apports supplémentaires ¹⁵.

- 2) Ensuite, la scission partielle doit laisser subsister, dans la société scindée, au moins une branche d'activité présentant aussi ces caractéristiques.
- 3) Enfin, la soulte éventuelle ne peut dépasser 10 %.

Il est dès lors souhaitable de reprendre la définition de la scission partielle en droit belge, afin d'assurer une transposition transparente de la directive 2005/19 et d'éviter les discordances entre le dispositif belge et celui des autres États membres.

(13) Voir l'article 2, § 1^{er}, 6^o bis, en projet, du CIR 92 (article 3 de l'avant-projet), l'article 45, § 1^{er}, 1^o et 2^o, alinéa 2, en projet, du CIR 92 (article 4 de l'avant-projet), l'article 92, en projet, du CIR 92 (article 7 de l'avant-projet), etc.

(14) Voir, en droit interne, l'article 680 du Code des sociétés : "Constitue une branche d'activités un ensemble qui de point de vue technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité autonome, et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens".

(15) Arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 15 janvier 2002, Andersen og Jensen ApS, C-43/00, Rec. p. I-379, point 35.

Problème des entités transparentes

Il ressort de l'exposé des motifs de l'avant-projet qu'aucune disposition particulière n'a été prévue pour régler la situation des entités transparentes, dans la mesure où les situations envisagées par la directive 2005/19 "ne semble(nt) pas" pouvoir se présenter en Belgique ¹⁶.

Aux termes de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 90/434, la transparence est la caractéristique juridique d'une société qui conduit l'État à imposer directement les associés au titre de leurs parts des bénéfices engrangés par cette société.

En substance, la directive 2005/19 envisage, tout d'abord, les situations du point de vue de l'État dans lequel la société bénéficiaire de l'opération est résidente.

Deux cas se présentent dans cette perspective :

- Premièrement, le cas - simple - où l'entité étrangère apporteuse est considérée, par l'État en question, comme transparente (nouveaux articles 4, paragraphe 2, et 10*bis*, paragraphe 1, de la directive 90/434).
- Deuxièmement, le cas où un associé de la société apporteuse, qui reçoit des actions de la société bénéficiaire en contrepartie de l'apport effectué, est lui-même considéré comme transparent (nouvel article 8, paragraphe 3, de la directive 90/434).

La directive 2005/19 envisage également le problème des entités transparentes du point de vue de l'État membre dans lequel la société apporteuse est résidente et qui considère la société bénéficiaire comme transparente (nouvel article 10*bis*, paragraphes 3 et 5, de la directive 90/434, tel qu'introduit par l'article 1^{er}, 11), de la directive 2005/19) ¹⁷.

⁽¹⁶⁾ Exposé des motifs de l'avant-projet, p. 4.

⁽¹⁷⁾ La proposition de directive (2004/C 96/03) du Conseil modifiant la directive 90/434 (Journal officiel 2004 C 96, p. 22) n'abordait pas en détail la question des entités transparentes. Les dispositions ci-dessus sont apparues tardivement, après les avis du Comité économique et social et du Parlement et la transmission de la proposition au Conseil.

La circonstance que les situations décrites ci-dessus ne semblent pas devoir se produire en Belgique ne constitue pas un motif valable pour ne pas transposer le régime mis en place par la directive 2005/19. En effet, le non-respect d'une obligation imposée par une règle de droit communautaire est en lui-même constitutif de manquement. Il peut dès lors être constaté même s'il n'engendre aucune conséquence négative ¹⁸.

De surcroît, l'auteur de l'avant-projet parvient à la conclusion que le problème des entités transparentes ne devrait pas se poser en Belgique après avoir observé qu'"en fiscalité belge, le critère est en premier lieu la présence de la personnalité morale pour soumettre une entité à l'impôt" ¹⁹.

Il convient toutefois d'observer que les dispositions de la directive 2005/19 relatives aux entités transparentes imposent de procéder à "l'évaluation (...) des caractéristiques juridiques de la société (en question) au titre de la législation en vertu de laquelle elle a été constituée" (article 8, paragraphe 3, et article 10*bis*, paragraphes 1, 3 et 4). Il s'ensuit que la transparence ne saurait être appréciée en Belgique du seul point de vue du droit belge. De plus, la directive susmentionnée envisage le problème de la transparence du point de vue de l'État membre dans lequel la société bénéficiaire de l'opération est résidente, mais aussi du point de vue de l'État membre dans lequel la société apporteuse réside.

Par ailleurs, la proposition de directive 2004/C 96/03 du Conseil modifiant la directive 90/434 ²⁰ envisageait le problème des entités transparentes de manière à "éviter de faire allusion aux sociétés considérées par un État membre comme fiscalement transparentes sur la base du régime fiscal qui leur est applicable dans l'État de leur résidence" ²¹. Elle prévoyait à cette fin que la transparence devait être appréciée au vu

(18) Voir arrêts de la Cour de justice de Communautés européennes du 11 avril 1978, *Commission/Pays-Bas*, 95/77, Rec. p. 863; du 27 novembre 1990, *Commission/Italie*, C-209/88, Rec. p. I-4313, point 14; du 18 décembre 1997, *Commission/Belgique*, C-263/96, Rec. p. I-7453, point 30, et du 14 avril 2005, *Commission/Luxembourg*, C-519/03, Rec. p. I-3067, point 35.

(19) Exposé des motifs de l'avant-projet, p. 4.

(20) Journal officiel 2004 C 96, p. 22.

(21) Exposé des motifs de la proposition de directive, p. 11.

"des dispositions de droit civil relatives à (leur) organisation" (article 4, paragraphe 2, et 8, paragraphe 3, de la proposition de directive 90/434)²². En revanche, le critère d'appréciation, finalement retenu, est fondé sur les "caractéristiques juridiques de la société". Il apparaît plus large et susceptible d'englober les dispositions relatives au traitement fiscal des sociétés intéressées, indépendamment de leurs règles d'organisation et de leur personnalité juridique. Or, l'auteur de l'avant-projet admet, dans l'exposé des motifs, qu'il existe des sociétés dotées de la personnalité juridique qui sont traitées comme étant transparentes d'un point de vue fiscal²³. Au demeurant, même en droit belge, l'article 29, § 2, du CIR 92 applique un mécanisme de transparence fiscale aux sociétés agricoles et à d'autres groupements pourtant dotés eux aussi d'une personnalité morale.

Il est vrai que la directive 90/434, telle que modifiée par la directive 2005/19, concerne seulement les opérations de restructuration entre sociétés revêtant une des formes énumérées dans son annexe et qui, en outre, sont assujetties à un des impôts énumérés à l'article 3, c). Cependant, les délégués du ministre ont fait état de sociétés étrangères, dotées de la personnalité juridique et assujetties, comme telles, à un de ces impôts, mais dont seuls les associés sont redevables.

Les délégués du ministre ont, en définitive, reconnu que les sociétés transparentes posent des problèmes complexes, non encore résolus. Ils exposent toutefois que le Gouvernement a considéré que leur trouver une solution avant de finaliser l'avant-projet à l'examen auraient retardé la transposition de la directive 2005/19.

Au vu des éléments qui précèdent, il apparaît que la Belgique pourrait manquer aux obligations qui lui incombent en ne transposant pas les articles 4, paragraphe 2, 8, paragraphe 3, et 10bis de la directive 90/434.

⁽²²⁾ L'article 8, paragraphe 3, et l'article 10bis, paragraphes 1, 3 et 4, de la directive 90/434 sont apparus tardivement, après les avis du Comité économique et social et du Parlement, lors des discussions de la proposition au Conseil.

⁽²³⁾ Exposé des motifs de l'avant-projet de loi, p. 4.

Non-application de la neutralité fiscale en cas de régimes de taxation plus favorables que le report organisé par la directive 90/434

Les articles 4, paragraphe 4, et 8, paragraphe 8, de la directive 90/434 prévoient que la neutralité fiscale des opérations de restructuration en ce qui concerne les plus-values, les moins-values et les amortissements ne s'applique pas quand, en vertu de la législation d'un État membre, les entreprises ou associés calculent ces éléments autrement que l'auraient fait la ou les sociétés concernées en l'absence de restructuration.

Il ressort du tableau de concordance transmis au Conseil d'État que ces dispositions ne sont pas transposées.

Les délégués du ministre le justifient par le fait que le droit fiscal belge n'autorise pas les sociétés résidentes à opter pour un régime envisagé par les dispositions en question. Ils n'ont toutefois pas pu exclure que la Belgique puisse être confrontée à une situation de ce genre au vu du droit d'un autre État membre. Or, il n'apparaît pas que le texte en projet envisage ce cas de figure. Au demeurant, un des délégués du ministre a admis que la nécessité de transposer, le cas échéant, les articles 4, paragraphe 4, et 8, paragraphe 8, de la directive 90/434 devait faire l'objet d'une vérification approfondie. Il y a lieu, en toute hypothèse, de rappeler la jurisprudence citée plus haut dans la note infrapaginale n° 18.

Examen de l'avant projet

Dispositif

Article 3

1. L'article 3 de l'avant-projet apporte trois modifications à l'article 2, § 1^{er}, du CIR 1992, remplacé par la loi du 10 août 2001 et modifié par les lois du 17 avril 2004 et du 15 décembre 2004.

.../...

L'article 1, 12), de la directive 2005/19 insère notamment, dans la version initiale de la directive 90/434, des règles établissant la neutralité fiscale du transfert de son siège statutaire par une SCE.

2. Dans cette perspective, l'article 2, § 1^{er}, 5°, a), alinéa 3, du CIR 92, en projet, dispose que les SCE constituées conformément au règlement n° 1435/2003 "répondent à la définition" de la "société", figurant à l'article 2, § 1^{er}, 5°, a), alinéa 1^{er}, du CIR 92. Aux termes de cette définition, la "société" est :

"(...) toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif."

Les caractéristiques des SCE, fixées notamment par l'article 1^{er} du règlement n° 1435/2003, correspondent effectivement à cette définition.

Elles sont toutefois, directement applicables dans l'ordre interne, conformément à l'article 249, alinéa 2, du traité instituant la Communauté européenne, fait à Rome le 25 mars 1957 ²⁴ (ci-après CE). Elles ne nécessitent, par conséquent, aucune reconnaissance, en droit national, de ce qu'elles répondraient à la définition susmentionnée. La précision ci-dessus est non seulement inutile ²⁵, mais elle méconnaît aussi la nature des règlements communautaires ²⁶.

Selon l'exposé des motifs, la précision en question tendrait néanmoins à pallier "l'absence actuellement de définition de la SCE dans le Code des sociétés" ²⁷. Il suggère aussi qu'elle serait nécessaire pour qu'une SCE puisse être qualifiée de "société résidente" ²⁸.

(24) Version consolidée. Journal officiel C 325 du 24 décembre 2002.

(25) Par comparaison, le législateur n'a pas éprouvé le besoin de préciser qu'une société anonyme satisfait à la définition fiscale des sociétés.

(26) Mutatis mutandis, une observation comparable avait été faite dans l'avis 37.253/2, donné le 16 juin 2004 sur le projet devenu l'arrêté royal du 1^{er} septembre 2004 portant exécution du règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne.

(27) Exposé des motifs de l'avant-projet, p. 17.

(28) Exposé des motifs de l'avant-projet, p. 3, in fine.

L'article 2, § 1^{er}, 5°, b), du CIR 92 définit la société résidente comme

"(...) toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue de l'impôt des sociétés".

Dans un souci de sécurité juridique et de cohérence des dispositifs applicables à la SCE, il serait préférable de ne prévoir de définition de la SCE que dans un seul dispositif à savoir le Code des sociétés ²⁹ et, dans le CIR 92, de se référer à cette définition.

3. L'article 2, § 1^{er}, 5°, b)*bis*, en projet, du CIR 92, définit la "société intraeuropéenne" comme étant

"(...) toute société d'un État membre de l'Union européenne :

- (...)
- qui a une forme juridique citée dans l'annexe de la directive (90/434, modifiée par la directive 2005/19),
- (...)
- qui, (...) est assujettie à un des impôts analogues à l'impôt des sociétés énumérés à l'article 3, c) de la directive précitée;"

Cette disposition appelle plusieurs observations.

En premier lieu, il ressort de la définition de la société intra-européenne que celle-ci correspond à la "société d'un État membre" au sens de l'article 3 de la directive 90/434. Il importe, par souci de clarté envers les institutions, les autres États membres et les opérateurs économiques, de reprendre la même terminologie. Cette nécessité s'impose d'autant plus que la directive a pour objet de lever des obstacles à la restructuration transnationale d'entreprises.

⁽²⁹⁾ Un projet de loi tendant à donner exécution au règlement n° 1435/2000 est actuellement en cours de discussion à la chambre (Doc. parl., Chambre, DOC 51-2518). Il habilite le Roi à prendre les mesures nécessaires à cette fin.

En deuxième lieu, la restriction selon laquelle la définition de la société intraeuropéenne vaut seulement pour les dispositions qui, dans le cadre du CIR 92, constituent la transposition de la directive 90/434 méconnaît le principe de sécurité juridique. Il sera malaisé d'identifier ces dispositions lorsqu'elles seront incorporées au CIR 92.

En troisième lieu, l'article 2, § 1^{er}, 5°, b)*bis*, deuxième tiret du CIR 92, en projet, renvoie aux formes juridiques "citée(s) dans l'annexe à la directive" 90/434, modifiée par la directive 2005/19. Cette manière de procéder méconnaît la caractéristique de la directive qui, selon l'article 249, alinéa 3, CE, n'est pas directement applicable dans l'ordre juridique national des États membres. La même observation vaut pour l'article 2, § 1^{er}, 5°, b)*bis*, quatrième tiret du CIR 92, en projet, qui se réfère aux impôts "énumérés à l'article 3, c), de la directive précitée;".

Article 5

1. L'article 5 de l'avant-projet tend à remplacer l'article 46, § 1^{er}, du CIR 92.

L'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du CIR 92, exonère, en substance, les plus-values qui résultent de l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens contre la remise d'actions. L'article 46, § 1^{er}, alinéa 3, 2°, en projet, subordonne néanmoins cette exonération, à la condition que :

"(...) l'opération soit réalisée conformément aux dispositions du Code des sociétés et, le cas échéant, conformément aux dispositions du droit des sociétés analogues dans un État membre de l'Union européenne qui s'appliquent à la société intraeuropéenne apporteuse ou bénéficiaire;".

De plus, en vertu de l'article 46, § 1^{er}, alinéa 7 nouveau, du CIR 92, en projet,

"La condition visée à l'alinéa 3, 2° à propos des dispositions analogues dans l'autre État membre de l'Union européenne, peut être précisée par le Roi (...) en déterminant les éléments essentiels ou les conditions auxquels les opérations visées en droit des sociétés de chaque État membre doivent satisfaire conformément à la législation européenne devant être transposée en la matière".

.../...

Il ressort de l'exposé des motifs de l'avant-projet de loi que l'objectif de pareille disposition est de

"(...) procure(r) une délégation au Roi pour fixer dans quelles conditions les dispositions de droit des sociétés des autres États membres peuvent être considérées (...) comme comparables aux dispositions du droit des sociétés belge. À cet effet, c'est la réglementation européenne évoluant avec le temps dans la mesure et au moment où celle-ci doit être obligatoirement transposée (...) qui est déterminante. L'intention n'est pas d'examiner de manière détaillée la conformité de cette transposition par l'autre État membre, mais d'examiner si elle répond aux caractéristiques essentielles qui rendent semblables les opérations. De telles caractéristiques essentielles comprennent entre autres la dissolution sans liquidation, la continuité juridique et l'opposabilité du transfert de patrimoine qui y est liée, la rémunération essentiellement sous forme de nouvelles actions ou parts (avec possibilité de 10 % comme soulte) etc." ³⁰.

2. L'auteur de l'avant-projet prétend, dans son exposé des motifs, ne pas vouloir examiner de manière détaillée la conformité du droit des autres États membres à la directive 90/434. Toutefois, l'article 46, § 1^{er}, alinéa 7, en projet, du CIR 92, confère expressément au Roi le pouvoir de déterminer les éléments de la "législation européenne" auxquels le droit de chaque autre État membre devra être conforme pour que les entreprises et leurs associés puissent bénéficier, en Belgique, du report de taxation inscrit dans la directive susmentionnée.

Or, il n'appartient pas, par principe, aux autorités belges de fixer les conditions auxquelles le droit des autres États membres serait conforme aux directives communautaires. En effet, il ressort de l'article 249, alinéa 3, CE, que chaque État a le choix de la forme et des moyens suivant lesquels il convient de transposer les directives dont il est destinataire. De plus, le contrôle de la conformité de la transposition des directives incombe, au premier chef, à la Commission, à qui les États membres doivent communiquer le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent en vue de leur mise en œuvre (article 12, paragraphe 3, de la directive 90/434 et article 2, paragraphe 3, de la directive 2005/19). Enfin, les articles 226 et 227 CE offrent à la

⁽³⁰⁾ Exposé des motifs de l'avant-projet de loi, p. 33. Ce commentaire concerne l'article 14 de l'avant-projet et non l'article 5. Toutefois, le commentaire consacré à ce dernier n'explique pas les dispositions en cause et les deux articles introduisent des dispositions similaires. Dans ces conditions, les explications fournies au sujet de l'article 14 ont été considérées comme valant aussi pour l'article 5.

Belgique une voie de recours appropriée au cas où elle estimerait qu'un autre État manque aux obligations qui découlent de ces directives.

De surcroît, la directive 90/434 ne comporte aucune disposition permettant aux États membres d'exercer, même indirectement, une compétence normative à l'égard des autres États membres.

3. Dans le prolongement de l'exposé des motifs cité ci-dessus, les délégués du ministre ont néanmoins fait valoir que l'intention était d'énumérer les conditions indispensables à la protection des tiers, et spécialement les créanciers. Dans cette perspective, les conditions auxquelles le droit des autres États membres devrait être conforme porteraient notamment sur la transmission automatique des créances en cas de fusion et sur la détermination d'une date d'entrée en vigueur unique de la fusion ou de la scission au regard des différents droits nationaux en cause.

Toutefois, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers, l'article 6 de la directive du Parlement européen et du Conseil 2005/56/CE, du 26 octobre 2005, sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux³¹, prévoit que la réalisation d'une telle fusion fait l'objet d'une publicité. De plus, à l'instar de la directive 90/434, l'article 2 de la directive 2005/56 définit la fusion comme une opération opérant, sans liquidation, le transfert de l'ensemble du patrimoine d'une société à une autre. L'article 14, paragraphe 1, a), de cette directive précise, dans le même sens que la fusion transfrontalière a pour effet de transférer l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société absorbée à la société absorbante. L'article 4, paragraphes 1, b), et 2, de la directive 2005/56 précise aussi que toute société participant à une fusion transfrontalière doit se conformer aux dispositions et aux formalités de la législation nationale dont elle relève, notamment en ce qui concerne la protection des créanciers des sociétés qui fusionnent.

⁽³¹⁾ Journal officiel L 310, p. 1. Annexe II.

En vertu de ces dispositions, chaque État membre peut s'opposer à une fusion transfrontalière, pour ce qui le concerne et pour des raisons d'intérêt public, lorsqu'au moins une des sociétés qui fusionnent relève de sa législation. Ces dispositions s'inscrivent dans le prolongement de la jurisprudence sur les exigences impérieuses d'intérêt général et couvrent l'hypothèse où les créanciers de cette société pourraient être lésés.

Par ailleurs, l'article 12 de la directive 2005/56 prévoit que la législation de l'État membre dont relève la société issue de la fusion transfrontalière détermine la date à laquelle la fusion transfrontalière prend effet. Il garantit une date d'entrée en vigueur unique.

Enfin, les dispositions susmentionnées n'autorisent pas plus que la directive 90/434, les États membres à fixer les conditions auxquelles la législation des autres États membres doit être conforme. En effet, il ressort des articles 10 et 11 de la directive 2005/56 que chaque État peut seulement contrôler la légalité de la fusion transfrontalière pour la partie de la procédure relative à chacune des sociétés qui fusionnent et qui relèvent de son ordre juridique.

4. La circonstance que la Belgique doit encore transposer la directive 2005/56 ne saurait pour autant justifier l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, et alinéa 7, en projet, du CIR 92. L'ensemble des objections figurant ci-dessus s'y oppose. Au demeurant, cet article concerne seulement les implications fiscales des opérations de restructuration transfrontalières. Or, même si ces dispositions sont de nature à gêner les opérations en question, il n'a pas été établi qu'elles sont propres à garantir la réalisation des objectifs que l'auteur de l'avant-projet prétend poursuivre en les adoptant.

Les délégués du ministre ont toutefois fait observer que la directive 2005/56 règle uniquement la fusion transfrontalière de sociétés de capitaux et que l'annexe à la directive 90/434 énumère désormais d'autres types de sociétés pour lesquels rien n'est prévu.

En l'absence de directive, il est effectivement admis que les autorités nationales adoptent des mesures non discriminatoires, susceptibles de gêner l'exercice de la liberté d'établissement, si celles-ci se justifient par des raisons impérieuses d'intérêt général, si elles sont propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et si elles ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

La protection des intérêts des créanciers peut constituer une telle exigence impérieuse ³². Toutefois, même à l'égard des restructurations de sociétés de personnes, l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, et alinéa 7, en projet, du CIR 92, est disproportionné pour les motifs énoncés au point 1 ci-dessus. Il n'est pas non plus prouvé qu'il puisse effectivement protéger les tiers pour la raison déjà exposée au point 2 ci-avant.

Surabondamment, l'article 170 de la Constitution ³³ s'oppose à ce que le Roi soit habilité à arrêter des "éléments essentiels" auxquels la neutralité fiscale des opérations de restructuration d'entreprises serait subordonnée. Cela tout spécialement en l'absence de nécessités pratiques ou des circonstances particulières et d'une confirmation législative.

Enfin, la circonstance que l'habilitation du Roi serait facultative ne saurait infirmer la conclusion que l'article 46, § 1^{er}, alinéa 7, en projet, du CIR 92, n'est pas admissible.

Il doit en conséquence être omis.

(32) Arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes du 9 mars 1999, Centros Ltd, C-212/97, Rec. p. I-1459, point 38, et du 5 novembre 2002, Überseering BV, C-208/00, Rec. p. I-9919, point 92.

(33) Voir à ce sujet l'avis 39.815/2, donné le 27 avril 2006, sur un projet d'arrêté devenu l'arrêté royal du 10 juin 2006 modifiant l'arrêté royal n° 2 du 7 novembre 1969 relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la taxe sur la valeur ajoutée. Voir également l'avis 38.722/2/V, donné le 2 août 2005, sur un projet devenu l'arrêté royal du 24 août 2005 modifiant les arrêtés royaux n° 18, 46, 47 et 48 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 16 mars 2005 n° 57/2005 (Moniteur belge, 12 avril 2005, 2^e édition, pp. 16.131-16.132).

5. L'article 46, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92, prévoit que

"L'alinéa 1^{er}, 2°, n'est applicable que pour autant que :

(...)

3° l'opération n'ait pas comme objectif principal, ou un de ses objectifs principaux, l'évitement fiscal (...)."

Il appartient à l'auteur de l'avant-projet de justifier que la notion d'"évitement fiscal" correspond à celles de "la fraude ou l'évasion fiscale" qu'utilise le nouvel article 11, paragraphe 1 de la directive 90/434, et que ce faisant, le texte en projet est conforme à la disposition transposée, compte tenu de la jurisprudence de la Cour européenne de justice ³⁴.

Article 6

L'article 6 de l'avant-projet modifie l'article 90, 9°, du CIR 92 afin d'éviter que les plus-values réalisées par des personnes physiques ayant détenu une participation importante dans une société ne soient taxées, au titre des revenus divers, à l'occasion d'une opération visée par la directive 90/434. Il ressort en effet d'une ordonnance de la Cour de justice ³⁵ que constitue une violation des articles 43 et 48 CE ou 56 CE, le fait d'imposer une personne cédant ses parts dans une société belge, à une société établie dans un autre État membre, alors que, dans les mêmes circonstances, lesdites plus-values ne sont pas imposables lorsque cette cession s'opère à destination de sociétés établies sur le territoire national.

Pour ce faire, la modification apportée à l'article 90, 9°, du CIR 92 consiste à préciser que les plus-values en question sont seulement des revenus divers taxables quand la cession est effectuée au profit d'une personne morale "qui n'a pas son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration dans un des pays membres de l'Espace économique européen".

⁽³⁴⁾ Voir Arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 12 septembre 2006, Cadbury - Schweppes, C-196/04 (non encore publié).

⁽³⁵⁾ Ordonnance de la Cour de justice des Communautés européennes du 8 juin 2004, De Baeck, C-268/03, Rec. p. I-5961, points 21 et 24 à 26.

A contrario, la cession au profit d'une société ayant "son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration dans un des pays" susmentionnés bénéficie d'un report de taxation.

Toutefois, il ressort de l'article 3, b), de la directive 90/434 que celle-ci s'applique aux opérations de restructuration entre sociétés

"(...) qui, selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et (qui), aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté;"

La précision apportée dans l'avant-projet préjuge de la manière selon laquelle les autres États membres sont susceptibles de définir le domicile fiscal des sociétés. Elle n'est donc pas conforme à la disposition susmentionnée de la directive.

Article 14

L'article 14 de l'avant-projet remplace l'article 211 du CIR 92.

Le nouvel article 211, en projet, du CIR 92, organise la non-imposition des fusions, des scissions et des opérations assimilées, ainsi que la reprise des réserves constituées en franchise d'impôt par la société apporteuse. Lorsque ces opérations impliquent des sociétés d'autres États membres, l'article 211, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92, subordonne l'exonération à la condition qu'elles soient réalisées

"(...) conformément (...) aux dispositions du droit des sociétés analogues applicables à la société intra-européenne absorbante ou bénéficiaire;"

En outre, l'article 211, § 1^{er}, alinéa 4, en projet, du CIR 92, prévoit que cette condition

"(...) peut être précisée par le Roi (...) en déterminant les éléments essentiels ou les conditions auxquelles les opérations visées en droit des sociétés de chaque État membre doivent satisfaire conformément à la législation européenne devant être transposée en la matière" ³⁶.

Ces dispositions doivent être omises pour les raisons déjà exposées sous l'article 5 du présent avis.

Article 16

L'article 16 de l'avant-projet insère un nouvel article 214*bis* dans le CIR 92, afin de transposer l'article 10*ter*, paragraphe 1, de la directive 90/434, telle que modifiée par la directive 2005/19.

Cet article 10*ter* pose le principe de la neutralité fiscale du transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre.

L'article 214*bis*, premier tiret, en projet, du CIR 92 utilise les notions de "société absorbante ou bénéficiaire". La notion de "société absorbante" évoque des opérations de fusion ou de scission par absorption visées aux articles 671 et 673 du Code des sociétés. La notion de "société bénéficiaire" fait référence aux apports d'universalités ou de branches d'activité définis par les articles 678 et 679 du même code. Or, ces opérations ont en commun de concerner deux ou plusieurs sociétés, avec dissolution de la première dans les hypothèses de fusion et de scission autre que partielle.

Or, selon l'article 2, j), de la directive 90/434, le transfert de siège d'une SE ou d'une SCE consiste dans :

"(...) l'opération par laquelle, sans liquidation ou création d'une nouvelle personne morale, une SE ou une SCE transfère son siège statutaire d'un État membre à un autre".

⁽³⁶⁾ Voir aussi l'exposé des motifs p. 33.

L'article 214*bis*, en projet, du CIR 92, n'est donc pas conforme à la disposition susmentionnée de la directive.

Article 19

L'article 19 de l'avant-projet de loi remplace l'article 231, § 2, du CIR 92.

Cette nouvelle disposition organise la neutralité fiscale des opérations impliquant un établissement belge appartenant à une société d'un autre État membre. Toutefois, l'article 231, § 2, alinéa 3, 2°, en projet, du CIR 92, subordonne cette neutralité à la condition que :

"(...) l'opération soit réalisée conformément aux dispositions applicables du Code des sociétés et conformément aux dispositions applicables du droit des sociétés analogues dans un autre État membre de l'Union européenne qui s'appliquent à la société intra-européenne absorbante ou bénéficiaire".

De plus, l'article 231, § 2, alinéa 4, en projet, du CIR 92, précise que :

"La condition visée à l'alinéa 3, 2°, à propos des dispositions analogues dans cet autre État membre de l'Union européenne, peut être précisée par le Roi (...) en déterminant les éléments ou conditions essentielles que les opérations visées en droit des sociétés de chaque État membre doivent satisfaire conformément à la législation européenne devant être transposée en la matière."

Selon l'exposé des motifs, l'objectif de ces dispositions est de rendre la neutralité fiscale susmentionnée "dépendante de l'application effective d'un régime d'exonération d'impôt en conformité avec la directive Fusion européenne à l'étranger" ³⁷.

L'article 231, § 2, alinéa 4, en projet, du CIR 92 doit être omis, pour les raisons développées sous l'article 5 ci-dessus.

⁽³⁷⁾ Exposé des motifs de l'avant-projet de loi, p. 39.

Article 23

L'article 23, alinéa 2, de l'avant-projet dispose que

"(...) l'article 15, 2° de la présente loi est applicable aux fusions, scissions ou opérations y assimilées qui sont réalisées à partir du 1^{er} octobre 1993".

Selon les délégués du ministre la référence au "2°" de l'article 15 est une erreur. Elle doit être supprimée.

L'entrée en vigueur de l'article 15 de l'avant-projet remonterait ainsi rétroactivement à treize ans.

Il complète l'article 212, alinéa 3, du CIR 92 indépendamment de la transposition de la directive 2005/19.

En vertu de l'article 212, alinéa 3, du CIR 92, les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'une opération assimilée, opérée en Belgique, "sont considérées comme non réalisées".

Cette disposition a été introduite dans le CIR 92 par l'article 29, 3°, de la loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales et autres, afin de

"(...) confirmer le point de vue administratif aux termes duquel les «plus-values d'apport» doivent être considérées comme des plus-values non réalisées auxquelles s'appliquent toutes les dispositions fiscales en la matière (entre autres le respect de la «condition d'intangibilité»)"³⁸.

En d'autres termes, l'article 212, alinéa 3, du CIR 92 a pour effet que les plus-values en question ne sont exonérées que si, en application de l'article 190, alinéa 2, du CIR 92, elles sont "portée(s) et maintenue(s) à un ou plusieurs comptes distincts du passif (...)".

Cette disposition est aussi entrée en vigueur le 1^{er} octobre 1993.

⁽³⁸⁾ Doc. parl., Chambre, session 1997-1998, n° 1608/1, p. 19.

Dans son avis du 19 janvier 1998, la section de législation a néanmoins estimé que

"«Pour éviter (...) tout inconvénient aux sociétés qui n'auraient pas appliqué ces principes, un délai administratif pourrait leur être accordé, afin de pouvoir encore constituer, sans influencer le résultat imposable, une réserve immunisée (...).»

Le régime juridique dudit délai doit être (...) indiqué dans le dispositif" ³⁹.

À la suite de cette observation, le législateur a précisé, à l'article 80, § 6, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 1998 que

"En ce qui concerne les plus-values visées à l'article 29, 3°, réalisées ou constatées à l'occasion d'une opération de fusion ou de scission effectuée antérieurement à la date de publication de la présente loi, les conditions de l'article 190, alinéa 2, tel que modifié par la présente loi et de l'article 211, § 2, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, doivent être remplies au plus tard à la clôture des premiers comptes annuels arrêtés à partir de la date de publication de la présente loi au Moniteur belge".

L'article 15 de l'avant-projet tend à préciser que les plus-values réalisées ou constatées par une société absorbante, à l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'une opération assimilée, qui ont été exprimées dans la comptabilité, "sont assimilées à des plus-values exprimées non réalisées visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o" du CIR 92.

L'objectif est toujours de confirmer que ces plus-values ne sont exonérées que si elles satisfont à la condition d'intangibilité.

Selon l'exposé des motifs ⁴⁰ et les délégués du ministre, cette disposition n'est qu'une précision consacrant une pratique. Les délégués en déduisent que la rétroactivité introduite par l'article 23, alinéa 2, de l'avant-projet ne devrait "normalement" pas poser de problème.

⁽³⁹⁾ Avis 26.825/2, donné le 19 janvier 1998, sur un avant-projet devenu la loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales et autres (Doc. parl., Chambre, session 1997-1998, n° 1608/1, p. 64).

⁽⁴⁰⁾ Exposé des motifs de l'avant-projet, p. 34.

À défaut de certitude, le principe de sécurité juridique exige l'insertion d'une disposition comparable à l'article 80, § 6, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 1998, précité. Les délégués du ministre ne s'y sont pas opposés.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	G. KEUTGEN,	assesseur de la section de législation,
Madame	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. GILLIAUX, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 41.198/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 11 augustus 2006 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen verlengd met een maand ^(*), van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de gecoördineerde richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat", heeft op 4 oktober 2006 het volgende advies gegeven :

^(*) Bij telefax van 31 augustus 2006.

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Voorafgaande opmerking

De gemachtigden van de minister hebben aan de Raad van State een transponeringstabel bezorgd waarin wordt aangegeven welke bepalingen van het voorontwerp de bepalingen omzetten van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij richtlijn 2005/19/EG.

Om de parlementsleden in staat te stellen te oordelen in hoeverre deze omzetting heeft plaatsgehad, en in welke mate zij hun recht van amendering kunnen uitoefenen, is het raadzaam deze transponeringstabel te voegen bij de tekst van het ontwerp dat bij de Kamers zal worden ingediend.

Algemene opmerkingen

Strekking van het voorontwerp

Uit artikel 2 van het voorontwerp en het opschrift ervan blijkt dat het strekt tot :

"(...) de omzetting (...) van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17 februari 2005".

In werkelijkheid is de voormelde richtlijn 90/434/EEG van 23 juli 1990 van de Raad ¹ (hierna te noemen de "oorspronkelijke versie van richtlijn 90/434") in het interne recht omgezet bij de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen ^{2 3}.

De werkelijke doelstellingen van het voorontwerp zijn :

- richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17 februari 2005 tot wijziging van Richtlijn 90/434/EEG ⁴ (hierna te noemen "richtlijn 2005/19") ⁵ omzetten;
- de bepalingen van deze richtlijn mutatis mutandis uitbreiden tot de louter interne verrichtingen en verschillende andere verbeteringen aanbrengen ⁶.

(1) Publicatieblad L 225, blz. 1.

(2) Belgisch Staatsblad van 31 juli 1992, blz. 17.213.

(3) Zie in dit verband de memorie van toelichting bij het wetsontwerp (Gedr. St., Kamer, zittingsperiode 1991-1992, nr. 44/1, blz. 11).

(4) Publicatieblad L 58, blz. 19.

(5) Voor een toelichting bij deze richtlijn zie Ph. Malherbe, "Le régime fiscal communautaire des réorganisations de sociétés", JTDE, 2005, blz. 257.

(6) Memorie van toelichting bij het voorontwerp, blz. 1 en 2.

Opzet van de richtlijnen 90/434 en 2005/19

In de oorspronkelijke versie van richtlijn 90/434 worden de grondslagen gelegd van een gemeenschappelijke fiscale regeling voor grensoverschrijdende herstructureringen van ondernemingen in de vorm van fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil waarbij vennootschappen van twee of meer lidstaten zijn betrokken.

Uit een fiscaal oogpunt kunnen deze verrichtingen vier soorten van problemen doen rijzen :

- 1) Een eerste probleem betreft de behandeling van meerwaarden op activa die een vennootschap in een andere inbrengt, terwijl in principe ⁷ de voormelde verrichtingen voor de inbrengende vennootschap alleen aandelen opleveren, en geen liquiditeiten waardoor ze een belasting kan betalen.
- 2) Een tweede probleem betreft de regeling die moet worden getroffen voor de belastingvrijstelling van reserves of voorzieningen die door de inbrengende vennootschap worden gevormd.
- 3) Een derde probleem heeft betrekking op de behandeling van de nog aan de gang zijnde fiscale verrekening van vroegere verliezen geleden door de inbrengende of de verworven vennootschap.
- 4) Een vierde probleem betreft de fiscale regeling voor meerwaarden die voor deelgerechtigden het resultaat zijn van ruil van hun oude aandelen tegen nieuwe, terwijl, in principe ⁸, de betrokkenen geen effecten krijgen.

(7) Zie evenwel het geval van een bijbetaling.

(8) Idem.

In de oorspronkelijke versie van richtlijn 90/434 zijn de volgende principes vastgelegd :

- 1) Volgens de artikelen 4, lid 1, en 7 van de voornoemde richtlijn kunnen fusies of splitsingen in principe niet leiden tot belastingheffing over meerwaarden. De belastingheffing wordt normaal uitgesteld tot de meerwaarden daadwerkelijk gerealiseerd zijn door de latere overdracht van de ingebrachte activa.
- 2) Artikel 5 van dezelfde richtlijn regelt de belastingneutraliteit van herstructureringsverrichtingen op voorzieningen of reserves die door de inbrengende vennootschap met gehele of gedeeltelijke vrijstelling van belasting regelmatig zijn gevormd. In principe ⁹ moeten de lid-staten maatregelen treffen, enerzijds opdat de vaste inrichtingen van de ontvangende vennootschap die zijn gelegen in de Staat van de inbrengende vennootschap deze voorzieningen en reserves overnemen onder de oorspronkelijke voorwaarden, met vrijstelling van belasting, en anderzijds opdat de ontvangende vennootschap de rechten en verplichtingen van de inbrengende vennootschap overneemt.
- 3) Artikel 6 van de oorspronkelijke versie van richtlijn 90/434 regelt wat er geschiedt met vroegere verliezen van de inbrengende vennootschap, wanneer deze verliezen in fiscaal opzicht op het ogenblik van de herstructurering nog niet volledig verrekend zijn. Indien de lidstaten ten aanzien van interne verrichtingen maatregelen hebben getroffen opdat de ontvangende vennootschap de verliezen van de inbrengende vennootschap kan overnemen, moeten ze de toepassing van deze maatregel tot transnationale herstructureringen uitbreiden. Het doel bestaat erin dat de vaste inrichtingen van de ontvangende vennootschap die op hun grondgebied zijn gelegen, ook de verliezen van de inbrengende vennootschap kunnen overnemen die in fiscaal opzicht nog niet verrekend zijn.
- 4) Ten slotte regelt artikel 8 de situatie van de houder van bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van de inbrengende vennootschap. De toekenning bij een fusie, een splitsing of een aandelenruil, van bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van de ontvangende of de

⁽⁹⁾ In de richtlijn worden de voorzieningen en reserves "uit vaste inrichtingen in het buitenland" uitgezonderd.

verwervende vennootschap, in ruil voor bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van de inbrengende of de verworven vennootschap, mag op zich niet leiden tot enigerlei belastingheffing op het inkomen, de winst of de meerwaarden van deze deelgerechtigde.

Richtlijn 2005/19 behoudt deze principes en verbetert deze fiscale regeling in het licht van de ervaring die is opgedaan, maar ook van de bepalingen betreffende de Europese vennootschap (hierna te noemen de "SE")¹⁰ en de Europese Coöperatieve Vennootschap (hierna te noemen de "SCE")¹¹ (aanhef, punten 4 en 5).

De wijzigingen die ze in de vorige regeling aanbrengt zijn, in hoofdzaak, de volgende :

- 1) Het toepassingsgebied van de oorspronkelijke versie van richtlijn 90/434 wordt uitgebreid tot :
 - a) de SE's en de SCE's, alsmede tot nieuwe vormen van vennootschappen waarin het recht van de lidstaten voorziet. De opsomming blijft evenwel limitatief (artikel 3, a), en de nieuwe bijlage bij de richtlijn 90/434);
 - b) de gedeeltelijke splitsingen waarbij de vennootschap die een of meer takken van bedrijvigheid overdraagt, niet wordt ontbonden (nieuw artikel 2, b)*bis*, van richtlijn 90/434; punt 9 van de aanhef van richtlijn 2005/19);
 - c) de verplaatsingen van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere (nieuwe artikelen 2,j) en 10*ter* tot 10*quinquies* van richtlijn 90/434; punten 6 en 7 van de aanhef van richtlijn 2005/19). Deze

⁽¹⁰⁾ Verordening (EG) Nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap (SE) (Publicatieblad L 294, blz. 1); richtlijn 2001/86/EG van de RAAD van 8 oktober 2001 tot aanvulling van het statuut van de Europese vennootschap met betrekking tot de rol van de werknemers (Publicatieblad L 294, blz. 22).

⁽¹¹⁾ Verordening van de Raad (EG) Nr. 1435/2003 van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese Coöperatieve Vennootschap (SCE) (Publicatieblad L 207, blz. 1); richtlijn 2003/72/EG van de RAAD van 22 juli 2003 tot aanvulling van het statuut van een Europese coöperatieve vennootschap met betrekking tot de rol van de werknemers (Publicatieblad L 207, blz. 25).

bepalingen betreffen in het bijzonder de regeling van de verliezen geleden door een vaste inrichting van een dergelijke vennootschap.

- 2) Het begrip "aandelenruil" wordt geherdefinieerd om er iedere verwerving van aandelen in op te nemen die verder gaat dan de verwerving waarbij een gewone meerderheid van stemmen wordt toegekend (nieuw artikel 2, d), van richtlijn 90/434).
- 3) De fiscale regeling die van toepassing is op vaste inrichtingen die gelegen zijn in een andere lidstaat dan die waaronder de inbrengende vennootschap ressorteert, wordt verduidelijkt, inzonderheid wat betreft de verliezen van de vaste inrichting (nieuw artikel 10 van richtlijn 90/434).
- 4) De aangelegenheden betreffende niet-ingezeten vennootschappen, die als fiscaal transparant worden aangemerkt, ingevolge het recht waarnaar zij zijn opgericht, worden in nieuwe bepalingen behandeld (nieuwe artikelen 4, lid 2, 8, lid 3, en 10bis van richtlijn 90/434; punt 12 van de aanhef van richtlijn 2005/19) ¹².

⁽¹²⁾ Een vennootschap wordt "transparant" genoemd wanneer de Staat haar niet als zodanig belast, maar de deelgerechtigden die haar vormen rechtstreeks belast. Zo blijkt uit artikel 29 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 dat inzonderheid als transparant worden beschouwd, burgerlijke vennootschappen, landbouwvennootschappen, die niet voor de heffing van de vennootschapsbelasting hebben gekozen en Europese economische samenwerkingsverbanden. Onregelmatig opgerichte handelsvennootschappen worden op dezelfde manier behandeld.

Begrip gedeeltelijke splitsing

Artikel 1, lid 3), a), van richtlijn 2005/19 heeft het begrip "gedeeltelijke splitsing" ingevoerd in artikel 2, b) *bis*, van richtlijn 90/434. Het omschrijft het begrip als

"De rechtshandeling waarbij een of meer takken van bedrijvigheid van een vennootschap, zonder dat deze wordt ontbonden, op een of meer reeds bestaande of nieuwe vennootschappen overgaan en ten minste één tak van bedrijvigheid in de inbrengende vennootschap overblijft tegen uitgifte, volgens een pro-rata regeling, van bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van de ontvangende vennootschappen aan haar deelgerechtigden, eventueel met een bijbetaling in geld welke niet meer mag bedragen dan 10 % van de nominale waarde of, bij gebreke van een nominale waarde, van de fractiewaarde van deze bewijzen".

Dit begrip is niet opgenomen in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna te noemen "WIB 92"). Bovendien mag het niet worden verward met de "gemengde splitsing", die omschreven is in artikel 675 van het Wetboek van Vennootschappen.

Het begrip valt evenwel onder het toepassingsgebied van de verrichtingen die worden gelijkgesteld met splitsingen, bedoeld in artikel 677 van dit wetboek. In dit artikel staat :

"Worden met fusie of splitsing gelijkgesteld, de verrichtingen omschreven in de artikelen 671 tot 675, zonder dat alle overdragende vennootschappen ophouden te bestaan".

In vele bepalingen van het voorontwerp wordt van die gelijkstelling gebruik gemaakt ¹³.

⁽¹³⁾ Zie het ontworpen artikel 2, § 1, 6° *bis*, van het WIB 92 (artikel 3 van het voorontwerp), het ontworpen artikel 45, § 1, 1° en 2°, tweede lid, van het WIB 92 (artikel 4 van het voorontwerp), het ontworpen artikel 92 van het WIB 92 (artikel 7 van het voorontwerp), enz.

De gedeeltelijke splitsing vertoont evenwel kenmerken die daarvan een bijzonder begrip maken. Zo onderscheidt de gedeeltelijke splitsing zich door drie zaken :

- 1) In de eerste plaats moet de inbreng bestaan in de overdracht van een of meer takken van bedrijvigheid. Krachtens artikel 2, i) van richtlijn 90/434, zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/19 (hierna te noemen "richtlijn 90/434") is een tak van bedrijvigheid evenwel :

"(...) het totaal van de activa en passiva van een afdeling van een vennootschap die uit organisatorisch oogpunt een onafhankelijke exploitatie vormen, dat wil zeggen een geheel dat op eigen kracht kan functioneren" ¹⁴.

Het Hof van Justitie heeft in dit verband aangegeven dat het onafhankelijk functioneren van de exploitatie in de eerste plaats vanuit functioneel oogpunt moet worden beoordeeld, in die zin dat de overgedragen activa als een onafhankelijke onderneming moeten kunnen functioneren, zonder dat hiervoor een bijkomende investering of inbreng nodig is ¹⁵.

- 2) Ten tweede moet na de gedeeltelijke splitsing in de opgedeelde vennootschap op zijn minst een bedrijfstak overblijven die eveneens die kenmerken vertoont.
- 3) Ten slotte mag de bijbetaling niet meer bedragen dan 10%.

Het is dan ook raadzaam om de definitie van gedeeltelijke splitsing in Belgisch recht over te nemen, teneinde een duidelijke omzetting van richtlijn 2005/19 te garanderen en discrepanties tussen het Belgische dispositief en dat van de overige lidstaten te voorkomen.

⁽¹⁴⁾ Zie, wat het interne recht betreft, artikel 680 van het Wetboek van Vennootschappen: "Een bedrijfstak is een geheel dat op technisch en organisatorisch gebied een autonome activiteit uitoefent en op eigen kracht kan werken".

⁽¹⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 15 januari 2002, Andersen og Jensen ApS, C-43/00, Jur. H.v.J. blz. I-379, punt 35.

Probleem van de transparante entiteiten

Uit de memorie van toelichting bij het voorontwerp blijkt dat niet voorzien is in enige bijzondere bepaling om de situatie van de transparante entiteiten te regelen, doordat de situaties waarvan in richtlijn 2005/19 sprake is zich in België "niet lijk(en)" te kunnen voordoen ¹⁶.

Naar luid van artikel 4, lid 2, van richtlijn 90/434 is transparantie de juridische eigenschap van een vennootschap die de Staat ertoe brengt de deelgerechtigden rechtstreeks te belasten over hun aandeel in de winst van de vennootschap.

Grosso modo worden de situaties in richtlijn 2005/19 in de eerste plaats bekeken vanuit het standpunt van de Staat waarin de ontvangende vennootschap gevestigd is.

In dit opzicht kunnen zich twee gevallen voordoen :

- Ten eerste het - eenvoudige - geval waarin een buitenlandse inbrengende vennootschap door de lidstaat in kwestie als transparant wordt aangemerkt (nieuwe artikelen 4, lid 2, en 10*bis*, lid 1, van richtlijn 90/434).
- Ten tweede het geval waarin een deelgerechtigde van een inbrengende vennootschap die aandelen van de ontvangende vennootschap ontvangt in ruil voor de gedane inbreng, zelf als transparant wordt aangemerkt (nieuw artikel 8, lid 3, van richtlijn 90/434).

⁽¹⁶⁾ Memorie van toelichting bij het voorontwerp, blz. 4.

In richtlijn 2005/19 wordt het probleem van de transparante entiteiten eveneens bekeken vanuit het oogpunt van de lidstaat waarin de inbrengende vennootschap gevestigd is en die de ontvangende vennootschap als transparant aanmerkt (nieuw artikel 10*bis*, lid 3 en lid 5, van richtlijn 90/434, zoals ingevoegd bij artikel 1, 11), van richtlijn 2005/19)¹⁷.

De omstandigheid dat de hiervoor beschreven situaties zich in België niet lijken te kunnen voordoen, is geen geldig motief om de regeling ingevoerd bij richtlijn 2005/19 niet om te zetten. Het niet voldoen aan een verplichting opgelegd bij een regel van gemeenschapsrecht vormt immers op zich reeds een niet-nakoming. Die niet-nakoming kan bijgevolg worden geconstateerd zelfs als ze geen enkel nadelig gevolg heeft¹⁸.

Bovendien komt de steller van het voorontwerp tot de conclusie dat het probleem van de transparante entiteiten in België wellicht niet zal rijzen na vastgesteld te hebben dat "(bij) de Belgische fiscale wetstoepassing ... in eerste instantie uitgegaan (wordt) van het criterium van de rechtspersoonlijkheid om een entiteit al dan niet aan de ... belasting ... te onderwerpen"¹⁹.

Er behoort evenwel te worden opgemerkt dat de bepalingen van richtlijn 2005/19 betreffende de transparante entiteiten verplichten tot het uitvoeren van een "beoordeling ... van de juridische eigenschappen waarover de vennootschap (in kwestie) beschikt ingevolge het recht waarnaar (ze) is opgericht" (artikel 8, lid 3, en artikel 10*bis*, leden 1, 3 en 4). Daaruit volgt dat transparantie in België niet louter vanuit

⁽¹⁷⁾ In het voorstel voor een richtlijn (2004/C 96/03) van de Raad tot wijziging van richtlijn 90/434 (Publicatieblad 2004 C 96, blz. 21) werd de kwestie van de transparante entiteiten niet in detail behandeld. De voornoemde bepalingen zijn op een laat tijdstip ingevoegd, na de adviezen van de Economische en Sociale Raad en het Parlement en na de overzending van het voorstel aan de Raad.

⁽¹⁸⁾ Zie de arresten van het Hof van Justitie van 11 april 1978, Commissie/Nederland, 95/77, Jur. H.v.J. blz. 863; van 27 november 1990, Commissie/Italië, C-209/88, Jur. H.v.J. blz. I-4313, punt 14; van 18 december 1997, Commissie/België, C-263/96, Jur. H.v.J. blz. I-7453, punt 30; van 14 april 2005, Commissie/Luxemburg, C-519/03, Jur. H.v.J. blz. I-3067, punt 35.

⁽¹⁹⁾ Memorie van toelichting bij het voorontwerp, blz. 4.

het standpunt van het Belgische recht mag worden beoordeeld. Bovendien wordt het probleem van de transparantie in de voornoemde richtlijn bekeken vanuit het standpunt van de lidstaat waarin de ontvangende vennootschap gevestigd is maar eveneens vanuit het standpunt van de lidstaat waarin de inbrengende vennootschap gevestigd is.

Overigens werd in het voorstel voor een richtlijn 2004/C 96/03 van de Raad tot wijziging van richtlijn 90/434²⁰ het probleem van de transparante entiteiten aldus aangepakt dat "niet wordt verwezen naar vennootschappen die door een lidstaat als fiscaal transparant worden aangemerkt op basis van de belastingregeling die op hen van toepassing is in hun lidstaat van vestiging"²¹. In het voorstel werd daartoe bepaald dat de transparantie moest worden beoordeeld "op grond van de civielrechtelijke bepalingen betreffende de organisatie (van vennootschappen)" (artikel 4, lid 2, en artikel 8, lid 3, van het voorstel van een richtlijn tot wijziging van richtlijn 90/434)²². Het beoordelingscriterium waarvoor uiteindelijk geopteerd is, is daarentegen gebaseerd op de "juridische eigenschappen waarover de vennootschap beschikt". Dat criterium lijkt ruimer en zou eveneens betrekking kunnen hebben op de bepalingen betreffende de fiscale behandeling van de vennootschappen in kwestie, los van de regels betreffende de organisatie ervan en los van hun rechtspersoonlijkheid. In de memorie van toelichting geeft de steller van het voorontwerp evenwel toe dat er vennootschappen met rechtspersoonlijkheid bestaan die uit fiscaal oogpunt als transparant worden aangemerkt²³. Overigens wordt er zelfs in Belgisch recht, bij artikel 29, § 2, van het WIB 92, een mechanisme van fiscale transparantie toegepast op landbouwvennootschappen en andere verenigingen die nochtans eveneens rechtspersoonlijkheid bezitten.

⁽²⁰⁾ Publicatieblad 2004 C 96, blz. 22.

⁽²¹⁾ Toelichting bij het voorstel voor een richtlijn, blz. 12.

⁽²²⁾ Artikel 8, lid 3, en artikel 10*bis*, leden 1, 3 en 4, van richtlijn 90/434 zijn op een laat tijdstip ingevoegd, na de adviezen van het Economisch en Sociaal Comité en het Parlement tijdens de bespreking van het voorstel in de Raad.

⁽²³⁾ Memorie van toelichting bij het voorontwerp van wet, blz. 4.

Het is juist dat richtlijn 90/434, zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/19, alleen betrekking heeft op herstructureringsverrichtingen tussen vennootschappen die een van de vormen hebben vermeld in de bijlage ervan en die daarenboven onderworpen zijn aan een van de belastingen opgesomd in artikel 3, c). De gemachtigden van de minister hebben evenwel gewag gemaakt van buitenlandse vennootschappen die rechtspersoonlijkheid bezitten en als zodanig onderworpen zijn aan een van die belastingen, maar waarvan alleen de deelgerechtigden belastingplichtig zijn.

De gemachtigden van de minister hebben uiteindelijk toegegeven dat transparante vennootschappen complexe problemen doen rijzen die nog niet zijn opgelost. Zij voeren evenwel aan dat de regering geoordeeld heeft dat het zoeken van een oplossing daarvoor vóór het afronden van het onderzochte voorontwerp de omzetting van richtlijn 2005/19 zou hebben vertraagd.

Gelet op hetgeen hiervoor uiteengezet is, blijkt dat België tekort zou kunnen schieten in zijn verplichtingen door de artikelen 4, lid 2, 8, lid 3, en 10bis van richtlijn 90/434 niet om te zetten.

Niet-toepassing van de fiscale neutraliteit ingeval van gunstiger belastingregelingen dan de overdracht geregeld bij richtlijn 90/434

In de artikelen 4, lid 4, en 8, lid 8, van richtlijn 90/434 wordt bepaald dat de fiscale neutraliteit van de herstructureringsverrichtingen wat betreft meerwaarden, waardeverminderingen en afschrijvingen niet van toepassing is wanneer vennootschappen of deelgerechtigden krachtens de wetgeving van een lidstaat die gegevens op een andere manier berekenen dan de betrokken vennootschap/vennootschappen zou/zouden hebben gedaan als er geen herstructurering was geweest.

Uit de transponeringstabel die aan de Raad van State is overgezonden, blijkt dat die bepalingen niet omgezet worden.

De gemachtigden van de minister motiveren dat gegeven door erop te wijzen dat het Belgische fiscaal recht de in België gevestigde vennootschappen niet toestaat te opteren voor een regeling als bedoeld in de bepalingen in kwestie. Zij hebben evenwel niet kunnen uitsluiten dat België geconfronteerd zou kunnen worden met een situatie van die aard op basis van het recht van een andere lidstaat. In de ontworpen tekst blijkt dat geval evenwel niet behandeld te worden. Overigens heeft een van de gemachtigden van de minister toegegeven dat de noodzaak om in voorkomend geval de artikelen 4, lid 4, en 8, lid 8, van richtlijn 90/434 om te zetten, grondig onderzocht zou moeten worden. Hoe dan ook dient te worden herinnerd aan de rechtspraak die hiervoor geciteerd is in voetnoot nr. 18.

Onderzoek van het voorontwerp

Dispositief

Artikel 3

1. Bij artikel 3 van het voorontwerp worden drie wijzigingen aangebracht in artikel 2, § 1, van het WIB 92, vervangen bij de wet van 10 augustus 2001 en gewijzigd bij de wetten van 17 april 2004 en 15 december 2004.

Bij artikel 1, 12) van richtlijn 2005/19 worden meer bepaald in de oorspronkelijke versie van richtlijn 90/434 regels ingevoegd die ervoor zorgen dat verplaatsing van de statutaire zetel van een SCE een fiscaal neutrale operatie is.

2. In die context bepaalt het ontworpen artikel 2, § 1, 5°, a), derde lid, van het WIB 92 dat SCE's opgericht volgens verordening nr. 1435/2003 "beantwoorden aan de omschrijving" van "vennootschap" die gegeven wordt in artikel 2, § 1, 5°, a), eerste lid, van het WIB 92. Luidens die definitie is een "vennootschap" :

"(...) enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard."

.../...

De kenmerken van SCE's, die meer bepaald zijn vastgelegd in artikel 1 van verordening nr. 1435/2003, stemmen daadwerkelijk overeen met die definitie.

Deze zijn evenwel rechtstreeks van toepassing in het interne recht, overeenkomstig artikel 249, tweede lid, van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, gedaan te Rome op 25 maart 1957 ²⁴ (hierna te noemen EG). Het is dan ook niet nodig in het nationale recht te erkennen dat ze beantwoorden aan de bovengenoemde definitie. De bovenstaande precisering is niet alleen overbodig ²⁵, ze miskent ook de aard van communautaire verordeningen ²⁶.

Luidens de memorie van toelichting zou de betrokken precisering er evenwel toe strekken "de afwezigheid van een omschrijving voor de SCE in het Wetboek van vennootschappen" ²⁷ te ondervangen. Er wordt ook in gesuggereerd dat deze nodig zou zijn wil een SCE beschouwd kunnen worden als "binnenlandse vennootschap" ²⁸.

Artikel 2, § 1, 5°, b), van het WIB 92 definieert de binnenlandse vennootschap als :

(...) enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten".

⁽²⁴⁾ Geconsolideerde versie. Publicatieblad C 325 van 24 december 2002.

⁽²⁵⁾ Ter vergelijking: de wetgever heeft het niet nodig gevonden te preciseren dat een naamloze vennootschap voldoet aan de definitie van vennootschappen in de belastingwetgeving.

⁽²⁶⁾ Mutatis mutandis is een vergelijkbare opmerking gemaakt in advies 37.253/2, gegeven op 16 juni 2004 over het ontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan het koninklijk besluit van 1 september 2004 houdende tenuitvoerlegging van verordening (EG) nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap.

⁽²⁷⁾ Memorie van toelichting van het voorontwerp, blz. 17.

⁽²⁸⁾ Memorie van toelichting van het voorontwerp, blz. 3, in fine.

Ter wille van de rechtszekerheid en de samenhang onder de bepalingen die van toepassing zijn op SCE's, zou het verkieslijk zijn slechts in één dispositief, namelijk in het Wetboek van vennootschappen ²⁹, een definitie van een SCE te geven, en in het WIB 92 naar die definitie te verwijzen.

3. Het ontworpen artikel 2, § 1, 5°, b)bis, van het WIB 92, definieert een "intra-Europese vennootschap" als volgt :

- "(...) iedere vennootschap van een Lidstaat van de Europese Unie
- (...)
 - die een rechtsvorm heeft genoemd in de bijlage bij (...) richtlijn (90/434, gewijzigd bij richtlijn 2005/19),
 - (...)
 - die, (...) is onderworpen aan een van de belastingen gelijkaardig aan de vennootschapsbelasting opgesomd in artikel 3, c) van de voormelde richtlijn;"

Deze bepaling geeft aanleiding tot verscheidene opmerkingen.

In de eerste plaats blijkt uit de definitie van intra-Europese vennootschap dat deze overeenstemt met een "vennootschap van een Lid-Staat" in de zin van artikel 3 van richtlijn 90/434. Ter wille van de duidelijkheid voor de instellingen, de andere lidstaten en de economische subjecten behoort dezelfde terminologie te worden gebruikt. Die noodzaak is des te groter daar de richtlijn ertoe strekt hinderpalen voor transnationale herstructurering van ondernemingen weg te nemen.

⁽²⁹⁾ Thans ligt in de Kamer een ontwerp van wet tot tenuitvoerlegging van verordening nr. 1435/2000 voor ter bespreking (Gedr. St., Kamer, DOC 51-2518). Daarin wordt de Koning gemachtigd daartoe de nodige maatregelen te nemen.

In de tweede plaats schendt de beperking waarbij de definitie van intra-Europese vennootschap alleen geldt voor de bepalingen die in het kader van het WIB 92 de omzetting vormen van richtlijn 90/434, het beginsel van de rechtszekerheid. Die bepalingen zullen moeilijk herkend kunnen worden wanneer ze opgenomen zullen zijn in het WIB 92.

In de derde plaats wordt in het ontworpen artikel 2, § 1, 5°, b)*bis*, tweede streepje, van het WIB 92 verwezen naar de rechtsvormen "genoemd in de bijlage bij (...) richtlijn" 90/434, gewijzigd bij richtlijn 2005/19. Die werkwijze gaat voorbij aan één van de kenmerken van een richtlijn, namelijk dat ze, krachtens artikel 249, derde lid, EG, niet rechtstreeks toepasselijk is in de nationale rechtsorde van de lidstaten. Dezelfde opmerking geldt voor het ontworpen artikel 2, § 1, 5°, b)*bis*, vierde streepje van het WIB 92, waarin verwezen wordt naar de belastingen "opgesomd in artikel 3, c) van de voormelde richtlijn;".

Artikel 5

1. Artikel 5 van het voorontwerp strekt ertoe artikel 46, § 1, van het WIB 92 te vervangen.

Artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 92 stelt in hoofdzaak meerwaarden vrij die volgen uit de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen tegen verkrijging van aandelen. In het ontworpen artikel 46, § 1, derde lid, 2°, wordt evenwel de volgende voorwaarde gesteld voor die vrijstelling :

"(...) de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en, desgevallend, conform vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard van een andere Lidstaat van de Europese Unie die van toepassing zijn op de inbrengende of verkrijgende intra-Europese vennootschap;".

Bovendien bepaalt het ontworpen nieuwe zevende lid van artikel 46, § 1, van het WIB 92 het volgende :

"De in het derde lid, 2° vermelde vereiste omtrent de bepalingen van gelijke aard in de andere Lidstaat van de Europese Unie, kan door de Koning (...) worden verbijzonderd door de vaststelling van de essentiële elementen of voorwaarden waaraan de geviseerde verrichtingen in het vennootschappenrecht van elke Lidstaat moeten voldoen conform de terzake verplicht om te zetten Europese regelgeving."

Uit de memorie van toelichting van het voorontwerp van wet blijkt dat de bedoeling van zulk een bepaling erin bestaat

"(...) aan de Koning (een machtiging te verlenen) om vast te stellen onder welke voorwaarden de vennootschapsrechtelijke bepalingen van de andere lidstaten (...) kunnen worden beschouwd als gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbepalingen. Hierbij is de doorheen de tijd evoluerende Europese regelgeving, in de mate waarin en op het tijdstip waarop deze verplicht omgezet moet zijn (...) de richtlijn. De bedoeling is niet op detaillistische wijze de conformiteit van deze omzetting door de andere Lidstaat na te gaan, doch wel na te gaan of aan de essentiële kenmerken beantwoord wordt die ertoe strekken dat de verrichtingen inderdaad gelijkaardig zijn . Dergelijke essentiële kenmerken omvatten o .a . de ontbinding zonder vereffening, de juridische continuïteit en daar aan verbonden de tegenstelbaarheid van de vermogensoverdracht, de vergoeding essentieel in nieuwe aandelen (met mogelijkheid tot de 10% opleg) enz." ³⁰.

2. De steller van het voorontwerp beweert in zijn memorie van toelichting dat hij niet in detail wil nagaan of het recht van de overige lidstaten in overeenstemming is met richtlijn 90/434. In het ontworpen artikel 46, § 1, zevende lid, van het WIB 92, wordt de Koning evenwel uitdrukkelijk de bevoegdheid verleend om de aspecten vast te stellen van de "Europese regelgeving" waarmee het recht van iedere andere lidstaat moet overeenstemmen willen ondernemingen en hun deelgerechtigden, in België de in de voornoemde richtlijn ingevoerde overdracht van belastingheffing kunnen genieten.

⁽³⁰⁾ Memorie van toelichting bij het voorontwerp van wet, blz. 33. Deze bespreking heeft betrekking op artikel 14 van het voorontwerp en niet op artikel 5. In de bespreking van laatstgenoemd artikel wordt evenwel niet aangegeven om welke bepalingen het gaat en de beide artikelen voeren soortgelijke bepalingen in. Daarom is geoordeeld dat de uitleg verstrekt bij artikel 14 ook geldt voor artikel 5.

Uit principe komt het de Belgische overheid niet toe om de voorwaarden te bepalen waaronder het recht van andere lidstaten in overeenstemming zou zijn met communautaire richtlijnen. Uit artikel 249, derde lid, EG, blijkt immers dat iedere Staat mag kiezen in welke vorm en met welke middelen de richtlijnen waarvan hij adressaat is, behoren te worden omgezet. Het toezicht op de correcte omzetting van richtlijnen komt bovendien in de eerste plaats toe aan de Commissie, waaraan lidstaten de tekst moeten meedelen van de belangrijkste bepalingen van intern recht die ze met het oog op de tenuitvoerlegging ervan goedkeuren (artikel 12, lid 3, van richtlijn 90/434 en artikel 2, lid 3, van richtlijn 2005/19). De artikelen 226 en 227 EG ten slotte bieden België een geschikt rechtsmiddel als het van oordeel zou zijn dat een andere Staat tekortschiet in de verplichtingen die uit die richtlijnen voortvloeien.

Bovendien bevat richtlijn 90/434 geen enkele bepaling krachtens welke de lidstaten, al was het onrechtstreeks, een normatieve bevoegdheid mogen uitoefenen ten aanzien van de andere lidstaten.

3. In het verlengde van de hierboven aangehaalde memorie van toelichting hebben de gemachtigden van de minister niettemin aangevoerd dat het de bedoeling is de noodzakelijke voorwaarden voor de bescherming van derden, inzonderheid schuldeisers, op te sommen. Met het oog daarop zouden de voorwaarden waarmee het recht van de andere lidstaten conform zou moeten zijn, meer bepaald betrekking hebben op het automatische overgaan van schuldvorderingen in geval van fusie en op het vaststellen van een enige datum van inwerkingtreding van de fusie of van de splitsing ten aanzien van de verschillende betrokken nationale regelgevingen.

Om evenwel de belangen van zowel deelgerechtigden als van derden te beschermen, bepaalt artikel 6 van richtlijn 2005/56/EG d.d. 26 oktober 2005 van het Europees Parlement en de Raad betreffende grensoverschrijdende fusies van kapitaalvennootschappen ³¹ dat zulk een fusie bekendgemaakt moet worden. Bovendien definieert artikel 2 van richtlijn 2005/56, in navolging van richtlijn 90/434, fusie als een rechtshandeling waarbij de activa en de passiva van het vermogen van een vennootschap, zonder liquidatie, in hun geheel, overgaan naar een andere vennootschap. In artikel 14,

⁽³¹⁾ Publicatieblad L 310, blz. 1. Bijlage II.

lid 1, a) van die richtlijn staat, in dezelfde zin, dat grensoverschrijdende fusie tot gevolg heeft dat het vermogen van de overgenomen vennootschap, zowel activa als passiva, in zijn geheel overgaat op de overnemende vennootschap. Artikel 4, lid 1, b), en lid 2, van richtlijn 2005/56 bepaalt ook dat iedere vennootschap die aan een grensoverschrijdende fusie deelneemt, moet voldoen aan de bepalingen en formaliteiten van de op haar toepasselijke nationale wetgeving, inzonderheid wat betreft de bescherming van schuldeisers van de fuserende vennootschappen.

Krachtens die bepalingen kan elke lidstaat zich verzetten tegen een grensoverschrijdende fusie, wat hem betreft en om redenen van algemeen belang, wanneer ten minste één van de fuserende vennootschappen onder de wetgeving van die lidstaat valt. Die bepalingen liggen in het verlengde van de rechtspraak over de dwingende vereisten van algemeen belang en regelen het geval waarin schuldeisers van die vennootschap mogelijk benadeeld worden.

Voorts bepaalt artikel 12 van richtlijn 2005/56 dat de wetgeving van de lidstaat waaronder de uit de grensoverschrijdende fusie ontstane vennootschap valt, bepaalt op welke datum de grensoverschrijdende fusie van kracht wordt. Dat artikel waarborgt één enkele datum van inwerkingtreding.

Tot slot bieden de voormelde bepalingen, evenmin als richtlijn 90/434, aan de lidstaten de mogelijkheid om te bepalen onder welke voorwaarden de wetgeving van de andere lidstaten conform moet zijn. Uit de artikelen 10 en 11 van richtlijn 2005/56 blijkt namelijk dat elke lidstaat alleen toezicht kan uitoefenen op de rechtmatigheid van de grensoverschrijdende fusie wat het gedeelte van de procedure betreft dat betrekking heeft op elke fuserende vennootschap die onder zijn nationale wetgeving ressorteert.

4. De omstandigheid dat België richtlijn 2005/56 nog moet omzetten, levert echter geen grond op voor het ontworpen artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, en zevende lid van het WIB 92. Alle hierboven genoemde bezwaren staan daaraan in de weg. Overigens heeft dat artikel alleen betrekking op de fiscale gevolgen van grensoverschrijdende verrichtingen tot herstructurering. Welnu, zelfs al kunnen die bepalingen zulke verrichtingen belemmeren, er is niet bewezen dat ze geschikt zijn om het bereiken van de

.../...

doelstellingen te waarborgen die de steller van het voorontwerp beweert na te streven door die bepalingen aan te nemen.

De gemachtigden van de minister hebben evenwel opgemerkt dat richtlijn 2005/56 alleen grensoverschrijdende fusie van kapitaalvennootschappen regelt en dat in de bijlage bij richtlijn 90/434 thans andere soorten van vennootschappen worden opgesomd waarvoor niets wordt geregeld.

Bij gebrek aan een richtlijn is het daadwerkelijk toegestaan dat de nationale autoriteiten niet-discriminerende maatregelen nemen die de uitoefening van de vrijheid van vestiging kunnen belemmeren, als die maatregelen gerechtvaardigd zijn om dwingende redenen van algemeen belang, als ze geschikt zijn om het bereiken van het nagestreefde doel te waarborgen en als ze niet verder gaan dan wat daartoe noodzakelijk is.

De bescherming van de belangen van schuldeisers kan zulk een dwingende vereiste zijn ³². Zelfs ten aanzien van herstructureringen van personenvennootschappen is het ontworpen artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, en zevende lid van het WIB 92 echter buitensporig, om de redenen die zijn opgegeven in punt 1 hierboven. Het is evenmin bewezen dat het ontworpen artikel derden werkelijk kan beschermen, om de reden die al is opgegeven in punt 2 hierboven.

⁽³²⁾ Arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 9 maart 1999, Centros Ltd, C-212/97, Jur. H.v.J. blz. I-1459, punt 38, en van 5 november 2002, Überseering BV, C-208/00, Jur. H.v.J. blz. I-9919, punt 92.

Op de koop toe staat artikel 170 van de Grondwet ³³ eraan in de weg dat de Koning wordt gemachtigd om te bepalen welke "essentiële elementen" een voorwaarde zijn voor de fiscale neutraliteit van verrichtingen tot herstructurering van ondernemingen. Dat geldt heel in het bijzonder wanneer er geen sprake is van praktische noodzaak of van bijzondere omstandigheden en wanneer er geen bekrachtiging door de wetgever is.

Tot slot : de omstandigheid dat de aan de Koning verleende machtiging facultatief zou zijn, doet niets af aan de conclusie dat het ontworpen artikel 46, § 1, zevende lid, van het WIB 92 niet kan worden aanvaard.

Het moet bijgevolg vervallen.

5. Het ontworpen artikel 46, § 1, derde lid, van het WIB 92 bepaalt :

"Het eerste lid, 2°, is slechts van toepassing voor zover :

(...)

3° de verrichting niet als hoofddoel, of een der hoofddoelen, belastingontwijking heeft (...)."

De steller van het voorontwerp behoort aan te tonen dat het begrip 'belastingontwijking' overeenstemt met de begrippen "belastingfraude of belastingontwijking" uit het nieuwe artikel 11, lid 1, van richtlijn 90/434 en dat de ontworpen tekst aldus in overeenstemming is met de omgezette bepaling, rekening houdend met de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie ³⁴.

⁽³³⁾ Zie in dat verband advies 39.815/2 van 27 april 2006 over een ontwerpbesluit dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 10 juni 2006 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 2 van 7 november 1969 met betrekking tot de vaststelling van forfaitaire grondslagen van aanslag voor de belasting over de toegevoegde waarde. Zie ook advies 38.722/2/V van 2 augustus 2005 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 24 augustus 2005 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 18, 46, 47 en 48 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, alsook arrest nr. 57/2005 van het Arbitragehof van 16 maart 2005 (Belgisch Staatsblad, 12 april 2005, 2e editie, blz. 16.129-16.130).

⁽³⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 12 september 2006, Cadbury - Schweppes, C-196/04 (nog niet bekendgemaakt).

Artikel 6

Artikel 6 van het voorontwerp wijzigt artikel 90, 9°, van het WIB 92 teneinde te voorkomen dat meerwaarden gerealiseerd door natuurlijke personen die een aanmerkelijk belang in een vennootschap hebben gehad, bij een verrichting als bedoeld in richtlijn 90/434, worden belast als divers inkomen. Uit een beschikking van het Hof van Justitie ³⁵ blijkt immers dat als schending van de artikelen 43 en 48 EG of 56 EG wordt beschouwd, de omstandigheid dat een persoon die zijn aandelen in een Belgische vennootschap overdraagt aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap wordt belast, terwijl in dezelfde omstandigheden deze meerwaarden niet belastbaar zijn wanneer die overdracht plaatsvindt aan vennootschappen die op het nationale grondgebied gevestigd zijn.

Te dien einde bestaat de wijziging van artikel 90, 9°, van het WIB 92 erin te verduidelijken dat de betrokken meerwaarden alleen als belastbare diverse inkomsten worden beschouwd wanneer de overdracht geschiedt ten gunste van een rechtspersoon "waarvan de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer niet in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gevestigd".

Daarentegen wordt er voor de overdracht ten gunste van een vennootschap "waarvan de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer" in een van de voornoemde lidstaten gevestigd is, voorzien in overdracht van belastingheffing.

Uit artikel 3, b), van richtlijn 90/434 blijkt evenwel dat deze van toepassing is op herstructureringsverrichtingen tussen vennootschappen

"(...) die volgens de fiscale wetgeving van een Lid-Staat (worden) geacht fiscaal in die Staat te zijn gevestigd en die volgens een met een derde Staat gesloten verdrag inzake dubbele belastingheffing niet (worden) geacht fiscaal buiten de Gemeenschap te zijn gevestigd;" .

⁽³⁵⁾ Beschikking van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 8 juni 2004, De Baeck, C-268/03, Jur. H.v.J. blz. I-5961, punten 21 en 24 tot 26.

De precisering die in het voorontwerp wordt aangebracht, loopt vooruit op de manier waarop de overige lidstaten geacht worden de fiscale woonplaats van de vennootschappen te definiëren. Ze is dus niet conform de voornoemde bepaling uit de richtlijn.

Artikel 14

Artikel 14 van het voorontwerp vervangt artikel 211 van het WIB 92.

Het ontworpen nieuwe artikel 211 van het WIB 92 voorziet in niet-heffing van belasting op fusies, splitsingen en gelijkgestelde verrichtingen, alsook in de overname van reserves die door de inbrengende vennootschap met vrijstelling van belasting zijn gevormd. Wanneer bij die verrichtingen vennootschappen betrokken zijn uit andere Lidstaten, stelt het ontworpen artikel 211, § 1, derde lid, van het WIB 92 de vrijstelling afhankelijk van de voorwaarde dat die verrichtingen geschieden worden

"(...) conform vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard die van toepassing zijn op de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap;"

Bovendien wordt in het ontworpen artikel 211, §1, vierde lid, van het WIB 92 bepaald dat deze voorwaarde

"door de Koning (kan) worden verbijzonderd door de vaststelling van de essentiële elementen of voorwaarden waaraan de geïndiceerde verrichtingen in het vennootschappenrecht van elke Lidstaat moeten voldoen conform de terzake verplicht om te zetten Europese regelgeving"³⁶.

Deze bepalingen moeten worden weggelaten om de redenen die reeds zijn uiteengezet onder artikel 5 van dit advies.

⁽³⁶⁾ Zie ook de memorie van toelichting blz. 33.

Artikel 16

Artikel 16 van het voorontwerp voegt in het WIB 92 een nieuw artikel 214*bis* in, teneinde artikel 10*ter*, lid 1, van richtlijn 90/434, zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/19, om te zetten.

Dit artikel 10*ter* huldigt het beginsel van de fiscale neutraliteit van de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat.

In het ontworpen artikel 214*bis*, eerste streepje, van het WIB 92 worden de bewoordingen "overnemende of verkrijgende vennootschap" gebezigd. Het begrip "overnemende vennootschap" verwijst naar de rechthandelingen fusie op splitsing door overneming, als bedoeld in de artikelen 671 en 673 van het Wetboek van Vennootschappen. Het begrip "verkrijgende vennootschap" verwijst naar de inbreng van algemeenheden of bedrijfstakken gedefinieerd in de artikelen 678 en 679 van hetzelfde Wetboek. Die rechtshandelingen hebben dan ook als gemeenschappelijk kenmerk dat ze betrekking hebben op twee of meer vennootschappen, met ontbinding van de eerste in de andere gevallen dan gedeeltelijke fusie of splitsing.

Volgens artikel 2, j), van richtlijn 90/434, bestaat de verplaatsing van een zetel van een SE of van een SCE in :

"de rechtshandeling waarbij een SE of een SCE, zonder haar onderneming te staken of een nieuwe rechtspersoon op te richten, haar statutaire zetel van een lidstaat naar een andere lidstaat verplaatst".

Het ontworpen artikel 214*bis* van het WIB 92 is dus niet conform de voornoemde bepaling van de richtlijn.

Artikel 19

Artikel 19 van het voorontwerp van wet vervangt artikel 231, § 2, van het WIB 92.

Deze nieuwe bepaling voorziet in de fiscale neutraliteit voor verrichtingen waarbij een Belgische inrichting betrokken is die deel uitmaakt van een vennootschap uit een andere lidstaat. Het ontworpen artikel 231, § 2, derde lid, 2°, van het WIB 92 koppelt die neutraliteit evenwel aan de voorwaarde dat

"de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de van toepassing zijnde bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en conform de van toepassing zijnde vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard van een andere Lidstaat van de Europese Unie die van toepassing zijn op de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap".

Bovendien wordt in het ontworpen artikel 231, § 2, vierde lid, van het WIB 92 bepaald :

"De in het derde lid, 2°, vermelde vereiste omtrent de bepalingen van gelijke aard in een andere Lidstaat van de Europese Unie, kan door de Koning (...) worden verbijzonderd door de vaststelling van de essentiële elementen of voorwaarden waaraan de geviseerde verrichtingen in het vennootschappenrecht van elke Lidstaat moeten voldoen conform de terzake verplicht om te zetten Europese regelgeving."

Volgens de memorie van toelichting zijn deze bepalingen bedoeld om de voornoemde fiscale neutraliteit afhankelijk te maken "van het werkelijk toepassen van een regime van belastingvrijstelling conform de Europese Fusierichtlijn in het buitenland" ³⁷.

Het ontworpen artikel 231, § 2, vierde lid, van het WIB 92, dient te worden weggelaten, om de redenen die uiteengezet zijn onder artikel 5 hierboven.

Artikel 23

In artikel 23, tweede lid, van het voorontwerp wordt bepaald dat

(...) artikel 15, 2° van deze wet van toepassing (is) op fusies, splitsingen en gelijkgestelde verrichtingen die plaatsvonden vanaf 1 oktober 1993".

Volgens de gemachtigden van de minister is de verwijzing naar punt "2°" van artikel 15 een vergissing. Deze dient te vervallen.

⁽³⁷⁾ Memorie van toelichting van het voorontwerp van wet, blz. 39.

De inwerkingtreding van artikel 15 van het voorontwerp zou aldus 13 jaar teruggaan in de tijd.

Het vult artikel 212, derde lid, van het WIB 92 aan, los van de omzetting van richtlijn 2005/19.

Krachtens artikel 212, derde lid, van het WIB 92 worden meerwaarden die verwezenlijkt of vastgesteld zijn naar aanleiding van een fusie, een splitsing of een daarmee gelijkgestelde verrichting "geacht niet te zijn verwezenlijkt".

Deze bepaling is in het WIB 92 ingevoegd door artikel 29, 3°, van de wet van 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, met de bedoeling om

"(...) het administratieve standpunt te bevestigen luidens hetwelk de "inbrengmeerwaarden" moeten worden aangemerkt als niet verwezenlijkte meerwaarden waarop alle fiscale bepalingen terzake van toepassing zijn (onder meer het vervullen van de «onaantastbaarheidsvoorwaarde»)" ³⁸.

Met andere woorden, artikel 212, derde lid, van het WIB 92 heeft tot gevolg dat de meerwaarden waarvan sprake enkel vrijgesteld worden als deze, krachtens artikel 190, tweede lid, van het WIB 92, "op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt (zijn) en (blijven) (...)".

Deze bepaling is eveneens in werking getreden op 1 oktober 1993.

In haar advies van 19 januari 1998 heeft de afdeling wetgeving evenwel het volgende gesteld :

"«Pour éviter (...) tout inconvénient aux sociétés qui n'auraient pas appliqué ces principes, un délai administratif pourrait leur être accordé, afin de pouvoir encore constituer, sans influencer le résultat imposable, une réserve immunisée (...).»

De rechtsregels omtrent die termijn dienen (...) in het dispositief te worden aangegeven" ³⁹.

⁽³⁸⁾ Gedr. St., Kamer, zitting 1997-1998, nr. 1608/1, blz. 19.

⁽³⁹⁾ Advies 26.825/2, gegeven op 19 januari 1998, over een voorontwerp dat aanleiding gegeven heeft tot de wet van 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen (Gedr. St., Kamer, zitting 1997-1998, nr. 1608/1, blz. 64).

Naar aanleiding van deze opmerking heeft de wetgever in artikel 80, § 6, tweede lid, van de wet van 22 december 1998 het volgende bepaald :

"Met betrekking tot de in artikel 29, 3°, vermelde meerwaarden, verwezenlijkt of vastgesteld bij een verrichting van fusie of splitsing die vóór de datum van bekendmaking van deze wet heeft plaatsgevonden, moeten de voorwaarden van artikel 190, tweede lid, zoals gewijzigd door deze wet, en van artikel 211, § 2, vierde lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ten laatste worden vervuld bij de afsluiting van de eerste jaarrekeningen die vanaf de datum van bekendmaking van deze wet afgesloten worden."

Artikel 15 van het voorontwerp dient om te preciseren dat meerwaarden die verwezenlijkt of vastgesteld zijn door een overnemende vennootschap naar aanleiding van een fusie, splitsing of daarmee gelijkgestelde verrichting, en die in de boekhouding uitgedrukt zijn, "gelijkgesteld (worden) met de in artikel 44, § 1, 1°, bedoelde uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden van het WIB 92".

De bedoeling bestaat nog steeds in het bevestigen dat die meerwaarden enkel worden vrijgesteld als ze voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde.

Volgens de memorie van toelichting⁴⁰ en de gemachtigden van de minister, is deze bepaling enkel een precisering waarmee een gang van zaken bezegeld wordt. De gemachtigden leiden daaruit af dat de terugwerking waarin voorzien wordt door artikel 23, tweede lid, van het voorontwerp "normaliter" geen problemen mag opleveren.

⁽⁴⁰⁾ Memorie van toelichting van het voorontwerp, blz. 34.

Omdat dit ongewis is, dient ter wille van de rechtszekerheid een bepaling te worden ingevoegd die vergelijkbaar is met artikel 80, § 6, tweede lid, van de voornoemde wet van 22 december 1998. De gemachtigden van de minister hebben zich daar niet tegen verzet.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	J. JAUMOTTE,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heer	G. KEUTGEN,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	A.-C. VAN GEERSDAELE,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. P. GILLIAUX, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS