1 8 IV 1959

Coordination (2)

ROYAUME DE BELGIQUE. KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT. ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 28 février 1959, d'une demande d'avis sur un projet de loi "tendant à favoriser l'absorption ou la fusion de sociétés et l'apport de branches d'activités", a donné le 24 mars 1959 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste kamer, de 28e februari 1959 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "tot bevordering van de opslorping of de fusie van vennootschappen en de inbreng van bedrijfstakken", heeft de 24e maart 1959 het volgend advies gegeven :

Le projet a pour but de favoriser par l'octroi d'avantages fiscaux la fusion de sociétés, l'absorption d'une société par une autre ainsi que l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activités d'une société à une autre société existante ou à constituer.

Les avantages fiscaux ne concernent que les impôts directs. Il n'est rien modifié au régime des droits d'enregistrement.

Pour apprécier la portée du projet, il faut être attentif au fait que les impôts dont il est question aux articles 1er et 2 ne sont pas perçus selon une périodicité déterminée comme le sont la plupart des impôts directs, mais qu'ils sont dus en raison d'un acte juridique accompli par le contribuable : le partage de l'avoir social dans le cas de l'article 1er, la réalisation d'une plus-value par le moyen d'un apport en société dans le cas de l'article 2.

Le projet n'entend pas accorder une immunité définitive d'impôts aux accroissements de l'avoir social et aux plus-values. Il décharge la société absorbée, fusionnée ou apporteuse, de l'obligation de payer l'impôt et reporte celle-ci sur la société absorbante, née de la fusion ou bénéficiaire de l'apport. La condition qui aurait entraîné la débition de l'impôt est réputée non accomplie, mais si elle vient à se réaliser à nouveau, le montant imposable sera taxé comme si les biens n'avaient pas changé de mains.

+

\+ +

/

Pour apprécier exactement la portée de l'avantage fiscal qui pourrait résulter de l'application de l'article 2, il faut tenir compte de ce que la plus-value acquise par la société apporteuse n'est exempte que de la taxe professionnelle et qu'elle subira, en cas de distribution aux associés, l'application de la taxe mobilière sans déduction :la plus-value n'est, en effet, pas un revenu déjà taxé et ne constitue pas une réserve imposée (article 52, §§ 1er et 7, des lois coordonnées).

Cette même plus-value sera également imposée à la taxe professionnelle dans le chef de la société qui a reçu l'apport et le réalise, par application de l'article 13, § 3, alinéa 2, de la loi du 13 août 1947, modifié par la loi du 24 janvier 1958, auquel l'article 3 du projet fait référence.

Il importe peu que dans le chef de la société qui a reçu l'apport, la plus-value fiscale imposable à la taxe professionnelle soit un élément du capital social libéré, non imposable à la taxe mobilière.

\+

\+ \+

Le projet appelle les observations particulières suivantes :

.../...

I.

La phrase liminaire des articles 1er et 2 se termine par les mots : ... à la condition ". Les conditions qui sont ensuite énoncées devront être remplies cumulativement pour obtenir le bénéfice de la loi en projet. Il convient, dès lors, d'omettre l'article "la" et d'écrire : "... à condition : 1° que ...".

II.

Les articles 1er et 2 exigent que la société absorbante, née de la fusion ou bénéficiaire de l'apport, ait son siège social ou son "principal établissement administratif" en Belgique.

En utilisant l'expression "principal établissement administratif en Belgique", le Gouvernement entend, suivant les explications fournies par son délégué, viser les sociétés soumises à la loi belge selon l'article 197 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Si le projet s'écarte, au point de vue de la terminologie, de ces lois coordonnées et de l'article 4 inséré dans la loi du 24 novembre 1953 par la loi du 29 décembre 1955, qui utilisent l'expression "principal établissement", il reprend la terminologie dont se sert l'article 14, § 1er, 1°, des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus.

.../...

III.

L'article 1er, 2°, et l'article 2, 1°, prévoient que les apports doivent être "uniquement rémunérés en actions". Cette règle implique que les sociétés recevant les apports soient des sociétés anonymes ou des commandites par actions. Telle n'étant pas l'intention du Gouvernement, il conviendrait de remplacer le mot "actions" par les mots "parts représentatives de droits sociaux".

IV.

La rédaction de l'article 1er, 3°, et celle de l'article 2, 2°, manquent de précision. Il y est dit que la fusion ou l'apport doit répondre à certains buts économiques et que le Ministre des Affaires économiques est chargé de délivrer une pièce justificative "à cet effet". Cependant, la pièce n'a pas pour effet de permettre d'atteindre les buts économiques en question, mais seulement d'apporter la preuve que ces buts sont recherchés.

La deuxième phrase des articles 1er, 3°, et 2, 2°, serait en conséquence plus exactement rédigée ainsi qu'il suit :

"La réalisation de cette condition doit être constatée par le Ministre des Affaires économiques dans la forme et selon les modalités fixées par le Roi".

.../...

V.

Alors que l'article 1er parle de société possédant la personnalité juridique, l'article 2 vise les apports qu'une "personne morale" ferait à une autre.

Selon les renseignements fournis par le délégué du Gouvernement, il n'y a pas de différence, à ce point de vue, dans le champ d'application des articles 1er et 2. L'exposé des motifs n'emploie que le terme "société". Il conviendrait, dès lors, de faire usage dans l'article 2 de l'expression "société possédant la personnalité juridique".

VI.

Pour compléter le nouveau régime de taxation, l'article 3 du projet se réfère à certaines dispositions de l'article 13 de la loi du 13 août 1947 instituant le Conseil national des charbonnages ainsi que l'Institut national de l'industrie charbonnière, modifié par la loi du 24 janvier 1958.

Outre que la méthode qui consiste à établir une nouvelle législation par voie de références à des dispositions anciennes est à déconseiller, il est difficile d'appliquer à la matière du projet des textes qui font expressément mention d'absorptions, de fusions ou d'apports visés aux §§ 1er et 2 de l'article 13 précité, c'est-à-dire des absorptions ou fusions de sociétés qui ont pour objet l'exploitation de charbonnages, des réunions de concessions de mines de houille, des cessions, échanges ou amodiations de parties de ces concessions.

.../...

Tant pour la clarté du projet que pour son exactitude, il conviendrait d'insérer dans le projet, en les adaptant, les textes que le Gouvernement désire rendre applicables à la matière nouvelle. Dans cet ordre d'idée, chacun des paragraphes de l'article 13, dont la disposition est reprise dans la loi nouvelle, devrait faire l'objet d'un article distinct, ainsi qu'il suit :

article 3 du projet = article 13, § 1er, alinéas 2 et 3;
article 4 du projet = article 13, § 3;
article 5 du projet = article 13, § 4;
article 6 du projet = article 13, § 5;
article 7 du projet = article 13, § 6.

Door het toekennen van fiscale voordelen wil het ontwerp de fusie van vennootschappen, de opslorping van een vennootschap door een andere en de inbreng van een of meer bedrijfstakken van een vennootschap in een andere bestaande of op te richten vennootschap in de hand werken.

De fiscale voordelen hebben alleen betrekking op de directe belastingen. De regeling inzake registratie rechten blijft ongewijzigd.

Om zich over de strekking van het ontwerp een oordeel te vormen, moet men erop bedacht zijn, dat de belastingen waar de artikelen 1 en 2 over spreken niet, zoals de meeste directe belastingen, op geregelde tijdstippen worden geïnd maar verschuldigd zijn ingevolge een rechtshandeling van de belastingplichtige : verdeling van het maatschappelijk vermogen in het geval van artikel 1, verkrijging van meerwaarde door inbreng in de vennootschap in het geval van artikel 2.

De bedoeling van het ontwerp is niet, dat de verhoging van het maatschappelijk vermogen en de meerwaarden voorgoed van belasting wordt vrijgesteld. De opgeslorpte, gefusioneerde of inbrengende vennootschap wordt ontslagen van de verplichting tot betalen van de belasting, die op de opslorpende, de uit de fusie ontstane of de door inbreng verrijkte vennootschap wordt overgedragen. De omstandigheid waaruit de belastingschuld zou zijn ontstaan, wordt geacht niet voorhanden te zijn ; doet zij zich echter opnieuw voor, dan zal het belastbaar bedrag worden belast alsof de goederen niet in andere handen waren overgegaan.

\+

\+ \+

.../...

Om de juiste betekenis te vatten van het fiscale voordeel dat aan de toepassing van artikel 2 verbonden kan zijn, moet er rekening mee worden gehouden, dat de door de inbrengende vennootschap verkregen meerwaarde alleen van bedrijfsbelasting wordt vrijgesteld en dat, bij eventuele uitkering aan de vennoten, de mobiliënbelasting zonder afhouding zal worden toegepast. De meerwaarde is immers noch een reeds aangeslagen inkomen, noch een aangeslagen reserve (artikel 52, §§ 1 en 7, van de gecoördineerde wetten).

Dezelfde meerwaarde zal ook in de bedrijfsbelasting worden aangeslagen in hoofde van de vennootschap die de inbreng heeft verkregen en hem te gelde maakt, bij toepassing namelijk van artikel 13, § 3, tweede lid, van de wet van 13 augustus 1947, gewijzigd bij de wet van 24 januari 1958, waarnaar artikel 3 van het ontwerp verwijst.

Het is van weinig belang, dat de in de bedrijfsbelasting belastbare fiscale meerwaarde in hoofde van de vennootschap die de inbreng heeft verkregen, als bestanddeel van het volgestort maatschappelijk kapitaal niet onderworpen is aan de mobiliënbelasting.

+

\+ +

.../...

Bij het ontwerp zijn de volgende bijzondere opmerkingen te maken :

I.

In de Franse versie eindigt de inleidende volzin van de artikelen 1 en 2 telkens met de woorden : "... à la condition". Wie voor de ontwerp-wet in aanmerking wenst te komen,moet aan alle genoemde voorwaarden samen voldoen. Men schrappe dus het lidwoord en schrijve " ... à condition : 1° que ...".

II.

Krachtens de artikelen 1 en 2 moet de opslorpende, de uit de fusie ontstane of de door inbreng verrijkte vennootschap haar maatschappelijke zetel of haar "voornaamste bestuursinrichting" in België hebben.

Bij de term "voornaamste bestuursinrichting in België" denkt de Regering, naar haar gemachtigde verklaarde, aan vennootschappen die aan de Belgische wet zijn onderworpen op grond van artikel 197 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. Wijkt het ontwerp uit een oogpunt van terminologie af van die gecoördineerde wetten en van het door de wet van 29 december 1955 in de wet van 24 november 1953 ingevoegde artikel 4, waar de term "voornaamste inrichting" is gebruikt, het sluit anderzijds aan op de terminologie van artikel 14, § 1, 1°, van de gecoördineerde wetten betreffende de inkomstenbelastingen.

.../...

III.

Artikel 1, 2°, en artikel 2, 1°, bepalen dat inbrengsten "alleenlijk in aandelen worden vergoed". Deze regel impliceert dat de vennootschappen die inbrengsten verkrijgen naamloze vennootschappen of commandantaire vennootschappen op aandelen zijn. Aangezien dit niet de bedoeling van de Regering is, vervange men het woord "aandelen" door "deelbewijzen in de rechten van de vennootschap".

IV.

De tekst van artikel 1, 3°, en die van artikel 2, 2°, is niet zeer nauwkeurig. Hierin wordt gezegd, dat de fusie of de inbreng aan bepaalde economische doeleinden moet beantwoorden, en dat de Minister van Economische Zaken gelast is "te dien einde" een bewijsstuk af te geven. Dit bewijsstuk leidt er nochtans niet toe, dat de economische doeleinden worden bereikt; alleen bewijst het dat ze worden nagestreefd.

Een juistere lezing voor de tweede zin van de artikelen 1, 3°, en 2, 2°, ware derhalve :

"De Minister van Economische Zaken stelt vast of aan die voorwaarde is voldaan, in de vorm en volgens de regelen die de Koning bepaalt".

.../...

V.

Terwijl artikel 1 spreekt van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid, handelt artikel 2 over inbrengsten door een "rechtspersoon" aan een ander gedaan.

Naar de gemachtigde van de Regering heeft medegedeeld, is er, wat dat betreft, geen verschil in het toepassingsgebied van beide artikelen. De memorie van toelichting gebruikt alleen de term "vennootschap". Men gebruike dus in artikel 2 de term "vennootschap met rechtspersoonlijkheid".

VI.

Om de nieuwe belastingregeling aan te vullen, verwijst artikel 3 van het ontwerp naar bepalingen van artikel 13 van de wet van 13 augustus 1947 houdende instelling van de Nationale Raad voor steenkolenmijnen alsook van het Nationaal Instituut voor steenkolennijverheid, gewijzigd bij de wet van 24 januari 1958.

Afgezien van het feit, dat het niet raadzaam is een nieuwe wetgeving vast te stellen door verwijzing naar vroegere bepalingen, kunnen op de stof van het ontwerp bezwaarlijk teksten worden toegepast die uitdrukkelijk spreken van opslorpingen, fusies of inbrengsten als bedoeld in de §§ 1 en 2 van evenvermeld artikel 13, met andere woorden van opslorpingen of fusies van vennootschappen die de ontginning van kolenmijnen tot doel hebben, van verenigingen van kolenmijn-

.../...

concessies, van afstanden, van uitwisselingen of verpachtingen van gedeelten van die concessies.

Het ontwerp zou behalve aan klaarheid ook aan nauwkeurigheid winnen, als de teksten die de Regering op de nieuwe stof toepassing wil doen vinden, na aanpassing, in het ontwerp werden ingevoegd.
Elke paragraaf van artikel 13 waarvan de tekst in de nieuwe wet wordt overgenomen, zou dan een afzonderlijk artikel vormen, als volgt :

artikel 3 van het ontwerp = artikel 13, § 1, tweede en derde lid ;
artikel 4 van het ontwerp = artikel 13, § 3 ;
artikel 5 van het ontwerp = artikel 13, § 4 ;
artikel 6 van het ontwerp = artikel 13, § 5 ;
artikel 7 van het ontwerp = artikel 13, § 6.

La chambre était composée de

Messieurs : J. SUETENS, premier président,
de Heren : eerste-voorzitter,

L. MOUREAU, conseillers d'Etat,
G. HOLOYE, raadsheren van State,

P. COART-FRESART, assesseurs de la section de législation,
P. ANSIAUX, bijzitters van de afdeling wetgeving,

Mevrouw : J. DE KOSTER, greffier adjoint, greffier.
Madame : adjunct-griffier, griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J. SUETENS.
Le rapport a été présenté par M. G. PIQUET, substitut.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

(s.) J. DE KOSTER.

De kamer was samengesteld uit

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J. SUETENS.
Het verslag werd uitgebracht door de H. G. PIQUET, substituut.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s.) J. SUETENS.