

BELGISCHE SENAAT**ZITTING 1992-1993**

8 JULI 1993

Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen inzake fusie en splitsing van vennootschappen**AMENDEMENTEN
VAN DE HEREN
van WEDDINGEN EN HATRY****Artikel 1**

Het tweede lid van § 1 van het voorgestelde artikel 206 te doen vervallen.

Verantwoording

Aangezien de nieuwe bepalingen van het voorgestelde artikel 206, § 2, van het W.I.B. de « misbruiken » inzake de aftrek van verliezen willen tegengaan, lijkt het niet te verantwoorden de ongerijmde en uit een economisch oogpunt volkomen absurde regeling van het vroegere artikel 206, tweede lid, te behouden, die overgenomen wordt in het voorgestelde artikel 206, § 1, tweede lid.

Het beperken van de aftrek van de beroepsverliezen tot 20 miljoen frank per jaar of tot de helft van de belastbare winst, is immers niet alleen een juridische ongerijmdheid, maar zet ook de deur open voor grove onbillijkheid.

R. A 16300*Zie:***Gedr. St. van de Senaat:**

765 (1992-1993):

Nr. 1: Ontwerp van wet.

Nr. 2: Verslag.

SENAT DE BELGIQUE**SESSION DE 1992-1993**

8 JUILLET 1993

Projet de loi portant des dispositions fiscales en matière de fusion et de scission de sociétés**AMENDEMENTS
PROPOSES PAR
MM. van WEDDINGEN ET HATRY****Article premier**

Supprimer l'alinéa 2 du § 1^{er} de l'article 206 proposé.

Justification

Dans la mesure où les « abus » en matière de récupération de pertes sont corrigés par les nouvelles dispositions de l'article 206, § 2, C.I.R. proposé, il ne se justifie pas de maintenir la mesure illogique et contraire à toute réalité économique de l'ancien article 206, alinéa 2, repris par l'article 206, § 1^{er}, alinéa 2, repris par l'article 206, § 1^{er}, alinéa proposé.

En effet, la limitation de la déduction des pertes à 20 millions de francs par an ou à la moitié du bénéfice imposable est non seulement une absurdité juridique, mais une source de graves iniquités.

R. A 16300*Voir:***Documents du Sénat:**

765 (1992-1993):

N° 1: Projet de loi.

N° 2: Rapport.

Wanneer bijvoorbeeld een vennootschap tijdens een bepaald jaar een verlies van 40 miljoen frank boekt en tijdens het daaropvolgende jaar een winst van 30 miljoen frank, kan zij het verlies van het voorgaande jaar voor niet meer dan 20 miljoen frank verrekenen.

In totaal verliest de vennootschap dus 10 miljoen frank, maar zij wordt wel belast op een winst van 10 miljoen frank.

Nu men beweert de vennootschapsbelasting in overeenstemming te willen brengen met de economische realiteit, is het ogenblik aangebroken om deze niet te verantwoorden beperking op te heffen.

Deze regeling valt immers uiterst nadelig voor vastgoedvennootschappen bijvoorbeeld. Om de boekhoudkundige regels na te leven, schrijven die tijdens hun eerste exploitatiejaren hun aankoopkosten en hun gebouwen af en brengen zij vaak de verliezen over. Dergelijke verliezen kunnen zij slechts voor de helft goedmaken wanneer zij bij de verkoop van een onroerend goed eventueel een meerwaarde boeken. In de regel kan de rest van die verliezen nooit meer worden verrekend, zeker niet wanneer het verkochte onroerend goed haar enige eigendom was, aangezien ze geen activiteiten meer uitvoert.

Om de gevolgen van een dergelijke toestand bij te sturen boeken de vennootschappen geen afschrijvingen meer om te vermijden dat verliezen die men nooit meer dreigt goed te maken, zich opstapelen.

Ondanks stellige en herhaaldelijke beloften, leidt de maatregel er dus toe dat vennootschappen om fiscale redenen hun boekhoudkundige verplichtingen verzuimen na te komen.

Art. 2

Het 4^o van § 1 van het voorgestelde artikel 210 te vervangen als volgt:

« 4^o bij het overbrengen van de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer naar een land dat geen lid van de Europese Gemeenschappen is. »

Verantwoording

Aangezien Europese richtlijnen ons land verplichten de fusie, de overname en de splitsing van vennootschappen uit verschillende E.G.-landen toe te staan met vrijstelling van belasting, is het niet meer dan logisch dat men voortaan ook geen belasting meer heft op de gewone overbrenging van de maatschappelijke zetel naar een andere Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen.

Art. 3

A. In § 1, tweede lid, van het voorgestelde artikel 211, het 1^o te vervangen als volgt:

« 1^o de overnemende of verkrijgende vennootschap een vennootschap is met zetel in een van de Lid-Staten van de Europese Economische Gemeenschap. »

Verantwoording

Krachtens het ontwerp geldt de neutraliteitsregeling alleen wanneer de overnemende of verkrijgende vennootschap een bin-

Ainsi, par exemple, une société qui réaliserait pendant l'année 1 une perte de 40 millions, et pendant l'année 2 un bénéfice de 30 millions, ne pourra, au cours de cette deuxième année, imputer la perte antérieure qu'à concurrence de 20 millions.

Au total, elle aura perdu 10 millions, mais elle sera imposée sur un bénéfice de 10 millions.

Au moment où l'on prétend rapprocher l'imposition des sociétés de la réalité économique, il convient de supprimer cette limitation dépourvue de toute justification.

Ce système est particulièrement inéquitable dans des sociétés immobilières, par exemple, qui, pour respecter la réglementation comptable, amortissent leurs frais d'acquisition et leurs bâtiments, et accumulent souvent des pertes au cours de leurs premières années d'exploitation. De telles pertes ne sont récupérées qu'à moitié lors de la vente de l'immeuble, sur la plus-value éventuellement réalisée à ce moment. Le solde de pertes récupérables ne peut alors en général plus jamais être récupéré, en tout cas, lorsque l'immeuble vendu était le seul appartenant à la société, puisque celle-ci n'aura plus d'activité.

Pour corriger les effets d'une telle situation, les sociétés sont amenées à s'abstenir d'acter les amortissements, pour éviter d'accumuler des pertes qui risquent de ne jamais être récupérés.

La mesure a donc pour effet, malgré tous les engagements solennels pris à plusieurs reprises à cet égard, d'amener, pour des raisons fiscales, des sociétés à manquer à leurs obligations sur le plan comptable.

Art. 2

Remplacer le 4^o du § 1^{er} de l'article 210 proposé par le texte suivant:

« 4^o en cas de transfert à l'étranger, dans un pays ne faisant pas partie de la Communauté économique européenne, du siège social, du principal établissement ou du siège de direction ou d'administration. »

Justification

Dès le moment où les directives européennes imposant à la Belgique de permettre des fusions, absorptions ou scissions de sociétés de pays différents de la C.E.E., en exemption d'impôts, il est logique de ne pas imposer non plus les simples transferts de siège social dans un pays de la C.E.E.

Art. 3

A. A l'article 211, § 1^{er}, proposé, remplacer le 1^o du deuxième alinéa par ce qui suit:

« 1^o la société absorbante ou bénéficiaire soit une société dont le siège social est établi dans un des Etats membres de la Communauté économique européenne. »

Justification

Le projet limite l'octroi du régime de neutralité aux cas où la société absorbante ou bénéficiaire est une société résidente; on

nenlandse vennootschap is; niets lijkt zich nochtans te verzetten tegen een uitbreiding van deze neutraliteit tot verrichtingen verwezenlijkt met vennootschappen gevestigd in andere lidstaten van de E.E.G.; dergelijke verrichtingen zouden moeten worden vrijgesteld van belastingen voor zover de verdwenen Belgische vennootschap blijft bestaan als Belgische inrichting binnen de overnemende of verkrijgende buitenlandse vennootschap.

B. In § 1, tweede lid, van het voorgestelde artikel 211, het 3^o te doen vervallen.

Verantwoording

Het nieuwe artikel 344 van het W.I.B. bevat reeds een maatregel die rechtsmisbruik moet tegengaan, namelijk de kwalificaties die door de partijen aan akten worden gegeven met alleen een fiscaal doel voor ogen; toegestaan is alleen de kwalificatie die aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt.

De Minister van Financiën had bij de stemming over deze beperking gezegd dat de bedoeling was die bepaling te voorkomen dat specifieke wetgeving zou moeten worden gemaakt.

Het heeft dus geen zin uitdrukkelijk te bepalen dat bepaalde verrichtingen aan rechtmatige financiële of economische behoeften moeten beantwoorden.

Meer nog, de terminologie gehanteerd door de twee ontwerpen is verschillend, aangezien het nieuwe artikel 344 van het W.I.B. spreekt van de « kwalificatie » van de aktes, terwijl dit ontwerp de « verrichting » zelf beoogt.

Subsidiar:

In § 1, tweede lid, 3^o, van het voorgestelde artikel 211, het woord « verrichting » te vervangen door de woorden « de kwalificatie door de partijen gegeven van de akten ».

Verantwoording

Wil men dat er een specifieke bepaling blijft om rechtsmisbruik inzake fusie of splitsing tegen te gaan, dan moet die omwille van de samenhang toch op zijn minst aan dezelfde criteria beantwoorden als die opgenomen in de algemene anti-rechtsmisbruikmaatregel neergelegd in het nieuwe artikel 344 van het W.I.B.

C. In § 2, derde lid, van het voorgestelde artikel 211, de woorden « bij voorrang op de belaste reserves wordt aangerekend » te vervangen door de woorden « bij voorrang wordt aangerekend op de belaste reserves van zowel de overgenomen vennootschap als van de overnemende vennootschap ».

Verantwoording

De tekst van het ontwerp handhaaft een belasting ten belope van de vrijgestelde reserves in de vrij vaak voorkomende gevallen waarin het bedrag van de door te voeren vermindering de belaste reserves te boven gaat. Het in de memorie van toelichting aangehaalde voorbeeld waarin de aanrekening kan gebeuren op alle belaste reserves van de overgenomen vennootschap, heeft in dit verband geen absolute waarde. Het is dus raadzaam rekening te houden met de gevallen waarin de ontoereikendheid van de belaste reserves van de overgenomen vennootschap leidt tot een

voit mal ce qui s'oppose à une extension de la susdite neutralité aux opérations réalisées avec des sociétés établies dans d'autres Etats membres de la C.E.E.; de telles opérations devraient être admises en exemption d'impôts pour autant que la société belge disparue subsiste en tant qu'établissement belge de la société étrangère absorbante ou bénéficiaire.

B. Supprimer le 3^o de l'alinéa 2 du § 1^{er} de l'article 211 proposé.

Justification

Le nouvel article 344 C.I.R. comporte déjà une mesure générale anti-abus de droit, visant les qualifications données par les parties à des actes dans un but exclusivement fiscal, sauf lorsque cette qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Le ministre des Finances avait annoncé, à l'occasion du vote de cette disposition, que celle-ci visait à éviter de devoir recourir à des législations spécifiques.

Il est dès lors inutile de prévoir expressément, pour des opérations déterminées, que celles-ci doivent répondre à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Il en est d'autant plus ainsi que la terminologie adoptée dans les deux projets est différente, puisque l'article 233 nouveau C.I.R. se réfère à la « qualification » des actes, tandis que le présent projet vise « l'opération » elle-même.

Subsidiairement:

A l'article 211, § 1^{er}, alinéa 2, 3^o, remplacer le terme « l'opération » par les termes « la qualification donnée par les parties aux actes ».

Justification

Si l'on entend maintenir une disposition spécifique anti-abus en matière de fusion ou de scission, il faut à tout le moins, dans un but de cohérence, qu'elle réponde aux mêmes critères que ceux retenus dans la disposition générale anti-abus de droit inséré dans le nouvel article 344 C.I.R.

C. Au § 2 de l'article 211 proposé, au 3^e alinéa *in fine*, après les mots « réserves taxées », ajouter les mots « tant de la société absorbée que de la société absorbante ».

Justification

Le texte du projet maintient une taxation à concurrence des réserves immunisées dans les cas, relativement fréquents, où le montant de la réduction à effectuer excède les réserves taxées. L'exemple énoncé dans l'exposé des motifs, où l'imputation peut être opérée sur la totalité des réserves taxées de la société absorbée, n'a pas une valeur absolue à cet égard. Il s'indique dès lors de tenir compte des situations où l'insuffisance des réserves taxées de la société absorbée entraîne une taxation de l'opération. Ces cas en suspens pourraient trouver une solution si l'imputation ne se limi-

belasting van de verrichting. Deze twijfelgevallen zouden kunnen worden opgelost indien de aanrekening niet zou worden beperkt tot de reserves van de overgenomen vennootschap maar zou worden uitgebreid tot alle reserves resulterend uit de verrichting. Dit amendement beoogt dus te bereiken dat rekening wordt gehouden met de bestaande reserves, zowel die van de overnemende als die van de overgenomen vennootschap.

Subsidiar:

Aan § 2, derde lid, van het voorgestelde artikel 211, de volgende volzin toe te voegen: « Ingeval en voor zover de vermindering betrekking heeft op vrijgestelde reserves, geldt voor deze reserves belastingvrijstelling. »

Verantwoording

De tekst van het ontwerp handhaaft een belasting ten belope van de vrijgestelde reserves in de vrij vaak voorkomende gevallen waarin het bedrag van de door te voeren vermindering de belaste reserves te boven gaat.

Op dat punt houdt de tekst van het ontwerp zich dus niet aan het beginsel van de beoogde fiscale neutraliteit.

Art. 7

Dit artikel te doen vervallen.

Verantwoording

Deze bepaling heeft geen reden van bestaan meer omdat men in artikel 345 een algemene bepaling heeft ingevoegd die toestaat vooraf om fiscaal advies te vragen.

tait pas aux réserves de l'absorbée mais pouvait s'opérer sur l'ensemble des réserves après l'opération. Le présent amendement vise donc à faire en sorte qu'il soit tenu compte des réserves existant aussi bien dans le chef de la société absorbante que dans celui de la société absorbée.

Subsidiairement:

Ajouter à l'alinéa 3 du § 2 de l'article 211 proposé, la phrase suivante: « Au cas et dans la mesure où la réduction porterait sur des réserves immunisées, celles-ci sont exonérées. »

Justification

Le texte du projet maintient une taxation à concurrence des réserves immunisées dans les cas, relativement fréquents, où le montant de la réduction à effectuer excède les réserves taxées.

Dans cette mesure, le texte du projet ne respecte donc pas le principe de la neutralité fiscale qu'il prétend appliquer.

Art. 7

Supprimer cet article.

Justification

Cette disposition ne se justifie plus en raison de l'adjonction, dans l'article 345, d'une disposition générale permettant de demander des avis fiscaux préalables.

Eric van WEDDINGEN.
Paul HATRY.