

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 2001-2002

15 MAART 2002

Wetsvoorstel tot wijziging van diverse bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, wat de fiscale neutraliteit van afsplitsingsverrichtingen betreft

(Ingediend door de heer Jan Steverlynck)

TOELICHTING

In het wetsontwerp houdende wijziging van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt (stuk Kamer, nr. 50-1052-001) heeft de regering bij amendement ook de fiscale verwerking geregeld van een met splitsing gelijkgestelde verrichting als vermeld in artikel 677 van het Wetboek van vennootschappen. Dit wetsontwerp, dat uiteindelijk de wet van 16 juli 2001 is geworden, trachtte aldus duidelijkheid te brengen omtrent de fiscale behandeling van de met splitsing of fusie gelijkgestelde verrichting (hierna verkort «afplitsing» genoemd).

De afsplitsing werd in beginsel opgenomen bij de belastbare verrichtingen (artikel 210, WIB 1992) en werd vervolgens, naar het voorbeeld van de gewone splitsing, onder een belastingsneutraal regime ondergebracht (artikelen 45, 190, 211, 213, WIB 1992).

Terecht werd er in de rechtsleer gewezen op de onduidelijkheid die in de nieuwe regeling blijft bestaan (cf. *Fiscoloog*, nr. 800, 16 mei 2001, blz. 1-4).

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2001-2002

15 MARS 2002

Proposition de loi visant à modifier diverses dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, en ce qui concerne la neutralité fiscale des opérations de scission partielle

(Déposée par M. Jan Steverlynck)

DÉVELOPPEMENTS

Dans le cadre de la discussion du projet de loi portant modification de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité (doc. Chambre n° 50-1052-001), le gouvernement a également réglé, par voie d'amendement, le traitement fiscal des opérations assimilées à une fusion au sens de l'article 677 du Code des sociétés. Ce projet de loi qui est finalement devenu la loi du 16 juillet 2001, visait donc à faire la clarté sur le traitement fiscal des opérations assimilées à une scission ou à une fusion (ci-après dénommée «scission partielle»).

La scission partielle avait été considérée initialement comme une opération imposable (article 210, CIR 1992) avant d'être admise, comme la scission ordinaire, au bénéfice d'un régime de neutralité fiscale (articles 45, 190, 211, 213, CIR 1992).

La doctrine a attiré à juste titre l'attention sur le manque de clarté que laissent subsister les nouvelles dispositions (cf. *Le Fiscologue*, n° 800, 16 mai 2001, pp. 1-4).

Eenzijds, werd voor de met fusie gelijkgestelde verrichtingen (hierna verkort «partiële fusies»), die eveneens worden gevisieerd in artikel 677 van het Wetboek van vennootschappen, geen regeling uitgewerkt, volgens de regering, omdat «de concrete invulling van dit concept tot op heden in België niet gekend is, zodat ook nog geen vrijstellingsregime terzake kan worden uitgewerkt».

Over het al dan niet bestaan van een partiële fusie verschilt de rechtsleer van mening. Er bestaan evenwel zeer sterke argumenten om te stellen dat een dergelijke verrichting wel degelijk bestaat.

Ten eerste voorziet het Wetboek van vennootschappen voor zowel de partiële splitsing als voor de partiële fusie in een wettelijke regeling. Het zou dan ook niet meer dan logisch zijn dat ook beide verrichtingen in de fiscale wetgeving worden geregeld en onder het vrijstellingsstelsel opgenomen worden.

Bovendien is, in de praktijk, een partiële fusie wel gekend, indien men niet enkel kijkt naar de situatie bij de overdragende vennootschap, maar ook naar die bij de overnemende vennootschap.

Het mag duidelijk zijn dat het onmiskenbaar de bedoeling van de wetgever was om met de wet van 16 juli 2001 alle afsplitsingsverrichtingen onder het nieuwe fiscale stelsel te brengen, hoe ze ook worden genoemd. Dit blijkt trouwens uit het voorbeeld van een «met splitsing gelijkgestelde verrichting» dat opgenomen is in de memorie van toelichting bij het oorspronkelijke wetsontwerp van de wet van 16 juli 2001 en dat eigenlijk een «met een fusie gelijkgestelde verrichting» — en dus een «partiële fusie» — beschrijft, indien men de benadering volgt waarbij de situatie in hoofde van de overnemende of op te richten vennootschappen wordt bekeken.

Ons voorstel breidt de fiscale neutraliteit in de inkomstenbelasting expliciet uit tot de gevallen van partiële fusie, om onmiskenbaar duidelijk te maken dat alle afsplitsingen het fiscale regime van de wet van 16 juli 2001 kunnen genieten.

Anderzijds, voorziet de nieuwe regeling niet in de neutraliteit voor alle afsplitsingen wat betreft BTW en registratierechten.

De regering verwees bij de bespreking van het ontwerp naar een mondelinge vraag (nr. 2258 van de heer Dirk Pieters, Kamer, 1998-1999) en stelde dat haar antwoord voldoende was om klaarheid te scheppen inzake de fiscale neutraliteit van de afsplitsing wat betreft de BTW en registratierechten. Dit kan niet overtuigen. De huidige regeling inzake BTW en registratierechten voorziet enkel in een vrijstelling bij overdracht van een bedrijfstak of een algemeenheid

Pour les opérations assimilées à la fusion (appelées ci-après «fusions partielles»), qui sont également visées à l'article 677 du Code des sociétés, on n'a pas prévu de réglementation, parce que, d'après le gouvernement, leur concept n'a pas encore été concrétisé en Belgique, si bien qu'aucun régime d'exonération n'a pu être mis au point en la matière.

La question de l'existence ou non de fusions partielles est une question à propos de laquelle la doctrine est partagée. Il y a des arguments extrêmement valables qui incitent à dire que ce type d'opération existe bel et bien.

Il y a tout d'abord le fait que le Code des sociétés prévoit un régime légal tant pour la scission partielle que pour la fusion partielle. Il serait donc logique que ces deux types d'opérations soient réglementées dans le cadre de la législation fiscale et qu'elles soient immunisées fiscalement.

De plus, on peut détecter en pratique une fusion partielle, en examinant non seulement la situation de la société transférante, mais aussi celle de la société bénéficiaire.

Il est clair que, lorsque le législateur a voté la loi du 16 juillet 2001, son intention était indiscutablement d'appliquer le nouveau régime à l'ensemble des opérations de scission partielle, quelle que soit leur qualification. C'est d'ailleurs ce qui ressort de l'exemple d'une «opération assimilée à la scission» qui est cité dans la justification des amendements du gouvernement au projet qui allait devenir la loi du 16 juillet 2001, et qui est en fait celui d'une «opération assimilée à une fusion» — et donc une «fusion partielle» — si l'on envisage les choses sous l'angle de la société absorbante ou des sociétés à créer.

Notre proposition étend explicitement l'application du principe de la neutralité fiscale en matière d'impôt sur les revenus aux cas de fusion partielle, pour qu'il soit clairement établi que toutes les scissions partielles tombent sous l'application du régime fiscal prévu par la loi du 16 juillet 2001.

Par ailleurs, les nouvelles dispositions ne font pas tomber toutes les scissions partielles sous l'application du principe de la neutralité fiscale en matière de TVA et de droits d'enregistrement.

Au cours de la discussion du projet, le gouvernement a renvoyé à cet égard à une question orale (n° 2258 de M. Dirk Pieters, Chambre, 1998-1999) et a dit que la réponse à cette question orale suffisait à faire la clarté à propos de la neutralité fiscale de la scission à l'égard de la TVA et des droits d'enregistrement. Il est impossible de se laisser convaincre par un tel argument. Le régime actuel en matière de TVA et de droits d'enregistrement ne

van goederen. Het is duidelijk dat er ook sprake kan zijn van een afsplitsing zonder dat een bedrijfstak wordt overgedragen. Een recent antwoord van de minister kon evenmin bijkomende duidelijkheid brengen (mondelinge vraag van de heer Wille, *Handelingen van de Senaat* van 18 oktober 2001).

Een wetgevend initiatief op het vlak van BTW en registratierechten is dus noodzakelijk (zie Peter Verschelden, «De partiële splitsing: vennootschapsrechtelijke aspecten», *Accountancy Actualiteit*, 5 februari 2002, 3/1-3/9).

Dit voorstel wil klaarheid scheppen omtrent de fiscale neutraliteit van de afsplitsing wat betreft de BTW en de registratierechten, door die neutraliteit expliciet in te schrijven. Bij de overdracht van goederen in het kader van een afsplitsing die geen bedrijfstak of algemeenheid van goederen uitmaken, is deze aanvulling noodzakelijk om een vrijstelling inzake BTW en registratierechten te genieten.

Commentaar bij de artikelen

Artikel 2

De partiële fusie wordt uitdrukkelijk ingeschreven in artikel 45 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992). De bij de wet van 16 juli 2001 ingevoerde wettelijke fictie wordt uitgebreid tot de partiële fusie.

Artikel 3

De principiële belastbaarheid en de aanrekening van de uitkeringen die gelden voor de partiële splitsing, worden uitgebreid tot de partiële fusie.

Artikel 4

De belastingsneutraliteit wordt uitgebreid tot de partiële fusie. In tegenstelling tot de wet van 16 juli 2001, verwijst de voorgestelde tekst wel uitdrukkelijk naar de partiële fusie.

Artikel 5

Deze bepaling houdt een uitbreiding in van de wettelijke fictie die de belastingsneutrale partiële splitsing voor diverse bepalingen van het WIB 1992 gelijkstelt met de gewone belastingsneutrale splitsing.

prévoit d'exonération que dans le cas de la cession d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens. Il peut de toute évidence y avoir une scission partielle sans cession d'aucune branche d'activité. La réponse que le ministre a donnée récemment à une question écrite n'a pas apporté de précisions sur ce point (question écrite de M. Wille, *Annales du Sénat* du 18 octobre 2001).

Il est dès lors nécessaire de prendre une initiative législative en matière de TVA et de droits d'enregistrement (voir Peter Verschelden, «De partiële splitsing: vennootschapsrechtelijke aspecten», *Accountancy Actualiteit*, 5 février 2002, 3/1-3/9).

La présente proposition vise à faire la clarté en ce qui concerne l'application du principe de la neutralité fiscale de la scission partielle vis-à-vis de la TVA et des droits d'enregistrement, en inscrivant expressément ce principe dans un texte de loi. Pour ce qui est de la cession dans le cadre d'une scission partielle de biens qui ne constituent ni une branche d'activité ni une universalité de biens, cet ajout est indispensable pour que le bénéfice de l'exonération de la TVA et des droits d'enregistrement soit acquis.

Commentaire des articles

Article 2

La fusion partielle est inscrite expressément à l'article 45 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992). La fiction légale introduite par la loi du 16 juillet 2001 est étendue à la fusion partielle.

Article 3

Le principe de l'imposabilité et l'imputation des versements au titre de la scission partielle sont étendus à la fusion partielle.

Article 4

La neutralité fiscale est étendue à la fusion partielle. Contrairement à la loi du 16 juillet 2001, le texte proposé fait expressément référence à la fusion partielle.

Article 5

Cette disposition étend la fiction légale qui assimile, pour l'application de diverses dispositions du CIR 1992, la scission partielle fiscalement neutre à la scission ordinaire fiscalement neutre.

Artikelen 6 en 7

Deze artikelen voeren voor afsplitsingen de neutraliteit wat betreft de BTW in. Deze toevoeging is noodzakelijk opdat de afsplitsing die geen inbreng van een bedrijfstak uitmaakt, vrijgesteld zou kunnen worden van BTW.

Artikel 8

Dit artikel voert voor afsplitsingen de neutraliteit wat betreft de registratierechten in. Deze toevoeging is noodzakelijk opdat de afsplitsing die geen inbreng van een bedrijfstak uitmaakt, vrijgesteld zou kunnen worden van registratierechten.

Artikel 9

De inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen wordt afgestemd op de inwerkingtreding van de relevante bepalingen van de wet van 16 juli 2001.

Jan STEVERLYNCK.

*
* *

WETSVOORSTEL

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

Art. 2

In artikel 45, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen bij de wet van 22 december 1998 en gewijzigd bij de wetten van 10 maart 1999 en 16 juli 2001, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

A) in het eerste lid worden de woorden «een met splitsing gelijkgestelde verrichting» vervangen door de woorden «een met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting»;

B) in het tweede lid wordt het woord «splitsing» telkens vervangen door de woorden «fusie of splitsing».

Art. 3

In artikel 210 van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 16 juli 2001, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

A) in § 3, eerste lid, worden de woorden «met splitsing gelijkgestelde verrichting» vervangen door de

Articles 6 et 7

Ces articles instaurent la neutralité en matière de TVA pour les scissions partielles. Il s'agit d'un ajout nécessaire pour que la scission partielle ne constituant pas l'apport d'une branche d'activité puisse tomber sous le régime de l'exonération de la TVA.

Article 8

Cet article instaure la neutralité en matière de droits d'enregistrement pour ce qui est des scissions partielles. Il s'agit d'un ajout nécessaire pour que la scission partielle ne constituant pas l'apport d'une branche d'activité puisse tomber sous le régime de la dispense des droits de succession.

Article 9

L'entrée en vigueur des nouvelles dispositions est alignée sur celle des dispositions pertinentes de la loi du 16 juillet 2001.

*
* *

PROPOSITION DE LOI

Article 1^{er}

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Art. 2

À l'article 45, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par la loi du 22 décembre 1998 et modifié par les lois du 10 mars 1999 et du 16 juillet 2001, sont apportées les modifications suivantes:

A) à l'alinéa 1^{er}, les mots «d'une opération assimilée à la scission» sont remplacés par les mots «d'une opération assimilée à la fusion ou à la scission»;

B) à l'alinéa 2, le mot «scission» est remplacé partout par les mots «fusion ou scission».

Art. 3

À l'article 210 du même Code, remplacé par la loi du 16 juillet 2001, sont apportées les modifications suivantes:

A) au § 3, alinéa 1^{er}, les mots «d'une opération assimilée à la scission» sont remplacés par les mots

woorden «met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting».

B) in § 4 worden de woorden «bij met splitsing gelijkgestelde verrichting» vervangen door de woorden «bij met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting».

Art. 4

In artikel 211, § 1, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 6 augustus 1993 en gewijzigd bij de wetten van 22 december 1998 en 16 juli 2001, worden de woorden «met splitsing gelijkgestelde verrichting» vervangen door de woorden «met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting».

Art. 5

In artikel 213, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 16 juli 2001, worden de woorden «met splitsing gelijkgestelde verrichting» vervangen door de woorden «met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting» en de woorden «gesplitste vennootschap» door de woorden «gefuseerde of gesplitste vennootschap».

Art. 6

In artikel 11 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij de wet van 28 december 1992, worden de woorden «de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet,» vervangen door de woorden «de overdracht van goederen onder bezwarende titel of om niet in het kader van een fusie of splitsing, een met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting of een overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfstak,».

Art. 7

In artikel 18, § 3, van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 28 december 1992, worden de woorden «bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling» vervangen door de woorden «bij de overdracht van goederen onder bezwarende titel of om niet in het kader van een fusie of splitsing, een met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting of een overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfstak».

Art. 8

Artikel 117, § 3, eerste lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, ingevoegd bij de wet van 22 december 1998, wordt aangevuld als

«d'une opération assimilée à la fusion ou à la scission».

B) au § 4, les mots «d'une opération assimilée à la scission» sont remplacés par les mots «d'une opération assimilée à la fusion ou à la scission».

Art. 4

À l'article 211, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du même Code, remplacé par la loi du 6 août 1993 et modifié par les lois du 22 décembre 1998 et du 16 juillet 2001, les mots «d'opération assimilée à la scission» sont remplacés par les mots «d'opération assimilée à la fusion ou à la scission».

Art. 5

À l'article 213, alinéa 2, du même Code, remplacé par la loi du 16 juillet 2001, les mots «d'opération assimilée à la scission» sont remplacés par les mots «d'opération assimilée à la fusion ou à la scission» et les mots «société scindée» sont remplacés par les mots «société fusionnée ou scindée».

Art. 6

À l'article 11 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992, les mots «la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité,» sont remplacés par les mots «la cession de biens, à titre onéreux ou à titre gratuit, dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, d'une opération assimilée à la fusion ou à la scission, ou d'un apport d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité,».

Art. 7

À l'article 18, § 3, du même Code, remplacé par la loi du 28 décembre 1992, les mots «la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité,» sont remplacés par les mots «la cession de biens, à titre onéreux ou à titre gratuit, dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, d'une opération assimilée à la fusion ou à la scission, ou d'un apport d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité,».

Art. 8

L'article 117, § 3, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, inséré par la loi du 22 décembre 1998, est complété par le

volgt: «, alsmede in geval van een overdracht van goederen in het kader van een met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting».

Art. 9

Deze wet is van toepassing op de verrichtingen die hebben plaatsgevonden vanaf 6 februari 2001.

17 januari 2002.

Jan STEVERLYNCK.

texte suivant: «ni pour les apports de biens dans le cadre d'une opération assimilée à la fusion ou à la scission».

Art. 9

La présente loi est applicable aux opérations qui ont été réalisées à partir du 6 février 2001.

17 janvier 2002.