

Chambre des Représentants

SESSION 1954-1955.

30 NOVEMBRE 1954.

PROPOSITION DE LOI

complétant l'article 15 des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus, coordonnés par l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948, en vue de faciliter la transformation des sociétés commerciales.

DEVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

L'article 15, § 2, des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus, coordonnés par l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948 dispose : « En cas de partage de l'avoir social, même partiel, par suite de liquidation ou de toute autre cause, la taxe est basée sur l'ensemble des sommes réparties en espèces, en titres ou autrement, déduction faite du capital social réellement libéré restant à rembourser, celui-ci étant revalorisé conformément aux prescriptions de l'alinéa suivant. Ne sont pas considérés comme capital, pour l'application de la présente disposition et du § 1^{er}, lettre b), les bénéfices ou réserves virés ou incorporés au capital et à raison desquels la taxe mobilière n'a jamais été acquittée. »

Le 2 juillet 1953, le gouvernement a déposé un projet de loi tendant à favoriser l'absorption ou la fusion de sociétés. Il avait pour but de lever, tout au moins temporairement, l'entrave existant en matière d'impôt direct au regroupement d'entreprises. « Les fusions et absorptions de sociétés, lisait-on dans l'exposé des motifs, « sont de nature à favoriser l'assainissement des entreprises et à contribuer à l'amélioration de la productivité, au développement économique et au plein emploi de la main-d'œuvre ». (Doc. Ch., n° 585, 1952-1953).

Ce projet est devenu la loi du 24 novembre 1953, qui a été publiée au *Moniteur Belge* du 4 décembre 1953 et qui dit en son article 1^{er} : « Les impôts sur les revenus et la contribution nationale de crise ne sont pas applicables à l'occasion du partage de l'avoir social des sociétés possédant la personnalité juridique, qui liquident par absorption ou fusion, du 1^{er} juillet 1953 au 31 décembre 1957 ».

(A)

Kamer der Volksvertegenwoordigers

ZITTING 1954-1955.

30 NOVEMBER 1954.

WETSVOORSTEL

tot aanvulling van artikel 15 der wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen, samengeordend bij besluit van de Regent van 15 Januari 1948, ten einde de hervorming van de handelsvennootschappen te vergemakkelijken.

TOELICHTING

MEVROUWEN, MIJNE HEREN,

Artikel 15, § 2, der wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen, samengeordend bij besluit van de Regent van 15 Januari 1948, luidt als volgt : « Wordt tengevolge van liquidatie of om enige andere reden overgegaan tot de verdeling van het maatschappelijk vermogen, zelfs ten dele, dan wordt de belasting geheven op het gezamenlijk bedrag der sommen uitgekeerd in specie, in effecten of anderszins, na aftrek van het werkelijk gestort maatschappelijk kapitaal dat nog terugbetaalbaar is. Dit laatste wordt gerevalueerd overeenkomstig de voorschriften van volgende alinea. Worden, voor de toepassing van deze beschikking en van § 1, lettera b, niet als kapitaal beschouwd, de naar het kapitaal overgeschreven of in het kapitaal opgenomen winsten of reserves naar rato waarvan de mobiliënbelasting nooit werd voldaan. »

Op 2 Juli 1953 diende de Regering een wetsontwerp in « tot bevordering van de opslorping of fusie van vennootschappen ». Het had ten doel, althans tijdelijk, de hinderpaal uit de weg te ruimen die in zake directe belastingen de hergroepering van vennootschappen in de weg staat. « De fusies en opslorpingen van vennootschappen », zo heet het in de memorie van toelichting, « zijn van aard de gezondmaking van ondernemingen te bevorderen en bij te dragen tot de verbetering van de productiviteit, tot de economische ontwikkeling en tot de volledige tewerkstelling van de arbeidskracht » (Stuk Kamer, n° 585, 1952-1953).

Dat ontwerp is de wet van 24 November 1953 geworden, die in het *Belgisch Staatsblad* van 4 December 1953 werd bekendgemaakt en waarvan het eerste artikel luidt als volgt : « De inkomstenbelastingen en de nationale crisisbelasting zijn niet toepasselijk bij de verdeling van het maatschappelijk vermogen van de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid, die in vereffening gesteld worden door opslorping of fusie van 1 Juli 1953 tot 31 December 1957. »

Indépendamment de la fusion et de l'absorption, il est un événement de la vie des sociétés qui semble n'avoir guère encore retenu l'attention du législateur : c'est leur *transformation*, c'est-à-dire l'adoption par elles d'une forme juridique différente de celle qu'elles revêtaient auparavant.

Selon l'opinion dominante dans la jurisprudence, la transformation d'une société commerciale entraîne nécessairement la création d'un être juridique nouveau. (Arrêt de la Cour de Cassation du 13 juin 1950, Pas. 1950, I, 731); elle s'analyse en une dissolution suivie de l'apport de tout l'actif et, éventuellement, de tout le passif de la société dissoute à la société nouvelle.

Cette conception n'est point admise en France et, même en Belgique, elle a fait l'objet de critiques. Quoi qu'il en soit, ses conséquences sont évidemment importantes, notamment au point de vue du droit fiscal. (Voir l'excellente étude de M. J. G. Renaud, Avocat près la Cour d'Appel de Bruxelles, « Considérations sur la transformation des sociétés commerciales », dans la « Revue pratique des sociétés civiles et commerciales », mars-avril 1953).

En ce qui concerne les *droits d'enregistrement*, la matière est régie par l'article 116 du Code des droits d'enregistrement, libellé comme suit : « Les droits fixés à l'article précédent sont réduits respectivement à 0,50 % et 1,20 % pour la transformation d'une société en une autre d'une espèce différente, à condition que le terme d'existence de la société ne soit pas plus éloigné que celui de la société ancienne.

» Cette transformation est applicable même lorsque la transformation est réalisée par voie de liquidation suivie de construction d'une société nouvelle, pourvu que cette reconstitution soit prévue dans l'acte de mise en liquidation et soit réalisée dans les quinze jours après le dit acte.

» Toutefois, le droit ordinaire est perçu le cas échéant sur les apports de biens nouveaux effectués à l'occasion de la transformation ».

Il ressort de ce texte qu'il n'y a pas de droit spécifique de transformation. Le droit exigé est celui prévu à l'article 115, c'est-à-dire le droit de constitution, mais réduit au taux indiqué à l'article 116.

En ce qui concerne le *droit de timbre*, celui-ci est dû sur les actions émises par une société transformée. La jurisprudence est constante à cet égard. (Voir l'arrêt de la Cour de Cassation du 13 février 1890, Pas. 1890, I, 92).

En ce qui concerne l'*impôt sur les revenus*, nos cours et tribunaux soumettent les transformations de sociétés aux taxations prévues en cas de liquidation et notamment à l'article 15, § 2, des lois coordonnées rappelées ci-dessus.

Cette solution s'avère généralement désastreuse pour les intéressés. De plus, elle ne se justifie guère en fait puisque, après l'opération, le patrimoine privé des associés ne s'est aucunement enrichi.

Aussi, la pratique administrative a-t-elle depuis longtemps apporté certains tempéraments à la rigueur des principes. L'administration tolère que les dispositions qui règlent le partage de l'avoir social par suite de liquidation ou de toute autre cause, ne soient pas appliquées lorsque la transformation n'importe qu'un simple changement de la forme juridique de la société. (Voir l'étude de M. J.-G. Renaud citée ci-dessus.)

Il résulte des considérations qui précèdent que, dans la conception belge, la transformation d'une société rend cette opération particulièrement délicate et même dangereuse.

Or, il n'est pas contestable que l'intérêt général commande de permettre aux associés d'adapter le statut juridique qu'ils ont choisi au développement progressif de leur entreprise. Il importe donc d'encourager ces transformations, notamment en supprimant définitivement et clairement

Buiten de fusie en de opslorping, is er een gebeurtenis in het bestaan van de vennootschappen waaraan de wetgever vrijwel nog geen aandacht schijnt te hebben geschonken, nl. de *omvorming* er van, d. i. het aannemen van een andere rechtsvorm dan die welke ze vroeger hadden.

De rechtspraak neemt over 't algemeen aan dat de omvorming van een handelsvennootschap onverwijdelijk een nieuw rechtswezen in het leven roept (Arrest van het Hof van verbreking van 13 Juni 1950, Pas. 1950, I, 731); zij bestaat uit een ontbinding, gevolgd door de inbreng van alle activa en, eventueel, van alle passiva van de ontbonden vennootschap in de nieuwe vennootschap.

Die opvatting wordt in Frankrijk niet aangenomen en zelfs in België werd daarop kritiek uitgebracht. Wat er ook van zij, zij heeft natuurlijk belangrijke gevolgen, o.m. in zake fiscaal recht. (Cfr. de uitstekende studie van de heer J. G. Renaud, Advocaat bij het Hof van beroep te Brussel : « Considérations sur la transformation des sociétés commerciales » in de « Revue pratique des sociétés civiles et commerciales », Maart-April 1953).

Wat de *registratierechten* betreft : die kwestie valt onder artikel 116 van het Wetboek der Registratierechten, dat als volgt luidt : « De in vorig artikel vastgestelde rechten worden onderscheidenlijk tot 0,50 % en tot 1,20 % verlaagd voor de omvorming van een vennootschap in een vennootschap van verschillende soort, op voorwaarde dat de bestaanstermijn van de nieuwe vennootschap niet verder strekt dan die van de oude vennootschap.

» Deze verlaging is van toepassing zelfs wanneer de omvorming verwezenlijkt wordt door liquidatie gevolgd van oprichting ener nieuwe vennootschap, op voorwaarde dat de heroprichting in de akte van in-liquidatie-stellen zij voorzien en binnen vijftien dagen na die akte worde tot stand gebracht.

» Nochtans wordt desvoorkomend het gewoon recht geheven op de bij de omvorming gedane inbrengsten van nieuwe goederen. »

Uit die tekst blijkt dat er voor de omvormingen geen specifiek recht bestaat. Het recht dat wordt geheven is het in artikel 115 bepaalde, d. i. het oprichtingsrecht, maar verlaagd tot het in artikel 116 opgegeven percentage.

Wat het *zegelrecht* betreft : dit recht is verschuldigd op de aandelen, uitgegeven door een hervormde vennootschap. De rechtspraak is in dit opzicht constant (Cfr. arrest van het Hof van verbreking van 13 Februari 1890, Pas. 1890, I, 92).

Wat de *inkomstenbelasting* betreft, passen onze hoven en rechtbanken op de hervorming van vennootschappen de aanslagen toe, die voor de gevallen van liquidatie werden vastgesteld, inzonderheid in artikel 15, § 2, der hierboven vermelde samengeordende wetten.

Die oplossing blijkt over het algemeen rampzalig voor de belanghebbenden. Bovendien is zij in feite niet verantwoord, vermits het privaats vermogen van de vennoten na de verrichting in genen dele is verrijkt.

In de praktijk heeft het Bestuur dan ook sedert lang de strenge beginselen enigermate verzacht. Het laat oogluikend toe dat de beschikkingen, waarbij de verdeling van het maatschappelijk vermogen wegens liquidatie of om enige andere reden wordt geregeld, niet worden toegepast wanneer de hervorming beperkt blijft tot een eenvoudige wijziging van de rechtsvorm der vennootschap (Cfr. J. G. Renaud, op. cit.).

Uit wat voorafgaat blijkt, dat de Belgische opvatting in zake omvorming van vennootschappen deze verrichting uiterst kies en zelfs gevaarlijk maakt.

Welnu, het staat buiten kijf dat, in het algemeen belang, aan de vennoten de mogelijkheid moet worden geboden het door hen gekozen juridisch statuut aan te passen aan de geleidelijke ontwikkeling van hun onderneming. Dergelijke hervormingen moeten derhalve worden aangemoedigd,

toutes les possibilités de discussions et de contestations au point de vue fiscal. Tel est l'objet de la présente proposition, qui tend à incorporer à l'article 15 des lois coordonnées un texte similaire à celui qui figure à l'article 17 du décret colonial du 10 septembre 1951 coordonnant les dispositions relatives aux impôts sur les revenus.

door elke mogelijkheid tot betwistingen en geschillen op fiscaal gebied voor goed en duidelijk uit de weg te ruimen. Daarnaast streeft dit voorstel, dat er toe strekt in artikel 15 van de samengeordende wetten een tekst te doen invoegen van dezelfde aard als de tekst, die werd opgenomen in artikel 17 van het koloniaal decreet van 10 September 1951 tot samenordening van de bepalingen betreffende de inkomstenbelastingen.

R. NOSSENT.

PROPOSITION DE LOI

Article unique.

L'article 15, § 2, alinéa 1^{er}, des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus coordonnés par l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948, est complété par la disposition suivante :

« N'est pas considérée comme un cas de partage de l'avoir social la transformation d'une société possédant la personnalité juridique en une autre société possédant la personnalité juridique, à condition que les éléments de l'actif et du passif de la société existante soient transférés tels quels dans les écritures de la société nouvelle. »

WETSVOORSTEL

Enig artikel.

Artikel 15, § 2, 1^{ste} lid, der wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen, samengeordend bij besluit van de Regent van 15 Januari 1948, wordt aangevuld met de volgende bepaling :

« Wordt niet beschouwd als een geval van verdeling van het maatschappelijk vermogen, de omvorming van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid tot een andere vennootschap met rechtspersoonlijkheid, op voorwaarde dat de bestanddelen van de activa en de passiva van de bestaande vennootschap als dusdanig in de boeken van de nieuwe vennootschap worden overgebracht. »

R. NOSSENT,
A. PARISIS,
J. DE SAEGER.