

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2011/10 Le traitement comptable des scissions transfrontalières

Avis du 16 mars 2011

Table des matières

I. INTRODUCTION

II. TRAITEMENT COMPTABLE

A. Scission d'une société belge, sans établissement étranger, en une société belge et une société établie dans un autre Etat membre de l'UE

1. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société C ne détient pas d'actions A et n'a pas d'établissement belge ; la société A ne détient pas d'actions propres.
2. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société C détient des actions A et cette participation dans A est logée dans un établissement belge de la société C ; la société A ne détient pas d'actions propres.
3. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société C détient des actions A mais elle ne dispose pas, avant la scission, d'un établissement belge ; la société A ne détient pas d'actions propres.

B. Scission d'une société établie dans un autre Etat membre de l'UE, en une société belge et une société établie dans un autre Etat membre de l'UE

1. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge A ne détient pas d'actions de la société C scindée et la société C scindée n'a pas d'établissement belge.
2. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge bénéficiaire A détient des actions de la société C scindée et la société C scindée n'a pas d'établissement belge.
3. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge A ne détient pas d'actions de la société C scindée et la société C scindée a un établissement belge.

4. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge A détient des actions de la société C scindée et cette dernière a un établissement belge.

I. INTRODUCTION

Le présent avis vise à examiner le traitement comptable à réserver aux scissions transfrontalières, en particulier aux scissions qui, depuis le 12 janvier 2009, peuvent être réalisées, en principe, sous le régime de la neutralité fiscale, à savoir les scissions « intra-européennes ».

1. La loi du 8 juin 2008¹ a introduit dans le Livre XI du Code des sociétés (ci-après C.Soc.) un nouveau « Titre Vbis » relatif aux « Règles spécifiques concernant les fusions transfrontalières et opérations assimilées ». Le C.Soc. ne prévoit en revanche pas de procédure spécifique pour les scissions transfrontalières.

Ceci n'implique toutefois pas qu'une scission transfrontalière ne soit pas réalisable.

C'est ce que confirment les travaux préparatoires de la loi (fiscale) du 11 décembre 2008², qui précisent que « *Les opérations de regroupement transfrontalier d'entreprises ont été rendues possibles en droit belge des sociétés par l'entrée en vigueur du nouveau Code des sociétés.* »³. En effet, aucune disposition du C.Soc. ne s'oppose (plus) à la réalisation d'une scission transfrontalière.

Telle est également l'opinion de la doctrine⁴.

Du reste, si la loi belge devait être interprétée comme empêchant la réalisation d'une scission transfrontalière, en ce compris lorsque la scission concerne une ou plusieurs sociétés relevant du droit d'autres Etats membres de l'Union européenne, elle violerait le droit européen. Une opération de regroupement de sociétés au sein de l'Union européenne, telle qu'une fusion ou une scission, est en effet un mode d'exercice de la liberté d'établissement des sociétés concernées, comme l'a jugé la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 23 décembre 2005, *Sevic Systems AG*⁵. Partant, la Belgique ne saurait, sous peine de violer cette liberté, interdire, de manière générale, les

¹ Transposant en droit belge la directive 2005/56/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux.

² Loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec 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'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre, modifiée par la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005.

³ Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2007-2008, n°52-1398/001, p. 6.

⁴ Voir notamment T. TILQUIN et J.-A. DELCORDE, in « Les fusions transfrontalières », *Cahier du juriste/van de jurist*, 2010/2, p. 29 à 40, spéc. p. 32 et « La fusion transfrontalière de sociétés de capitaux en droit belge après la transposition de la directive 2005/56/CE », *R.P.S.*, 2009, p. 7 et suiv., spéc. p. 50 et 62 à 64 ; D. WILLERMAIN, « Les fusions transfrontalières en droit des sociétés : modifications apportées par la loi du 8 juin 2008 », *Séminaire Vanham et Vanham*, 30 avril 2009, p. 39 et 40 et « Les fusions transfrontalières de sociétés », *J.T.*, 2009, p. 581 et suiv., spéc. p. 584, note 24 ; A. BROHEZ, K. DE SCHUTTER, M. DHAENE, A. GUBBELS, L. KETELS, G. PALMAERS, F. SAELENS, *Les réorganisations transfrontalières. Evolutions législatives récentes en droit des sociétés, droit social et droit fiscal*, Waterloo, Kluwer, 2009, p. 107 ; P. SMET, « De nieuwe fiscale regels inzake fusies na omzetting van de Fusierichtlijn », in *Fiscoloog-tribune*, 7 oktober 2008, p. 20 et 21.

⁵ Affaire C-411/03.

scissions transfrontalières (intra-européennes) alors qu'elle autorise, à certaines conditions, les scissions purement internes^{6 7}.

2. Conformément à l'article 80 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du C.Soc. (ci-après AR C.Soc.), la scission par absorption, par constitution de sociétés nouvelles ou mixte, telle que définie respectivement aux articles 673, 674 et 675 C.Soc., doit être comptabilisée conformément au principe de continuité comptable prévu par les articles 78 et 79 AR C.Soc. en matière de fusions.

Si elle correspond à la notion de scission, telle que définie dans le C.Soc., une scission transfrontalière doit par conséquent être traitée conformément au principe de continuité comptable, c'est-à-dire en tenant compte des articles 78, 79 et 80 AR C.Soc. et 41, § 1, alinéa 2, du même arrêté.

3. Au plan fiscal, le régime de neutralité est expressément prévu pour les scissions transfrontalières (intra-européennes). Ce régime de neutralité ne s'applique toutefois qu'à la condition que « *l'opération soit réalisée conformément aux dispositions du Code des sociétés et, le cas échéant, conformément aux dispositions analogues du droit des sociétés applicables à la société intra-européenne absorbante ou bénéficiaire* » (Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après, CIR 1992, art. 211, § 1^{er}, al. 4, 2^o et 231, § 2, al. 3, 1^o).

Cet avis part de l'hypothèse que ces opérations se font en neutralité fiscale.

4. Ne seront traitées ci-après que des opérations de scission réalisées conformément au principe de continuité comptable et, par hypothèse, sous le régime de neutralité fiscale. Le traitement comptable de ces scissions transfrontalières doit suivre les principes énoncés dans l'avis CNC 2009/8 relatif aux scissions internes. Notamment, il s'indique pour les scissions transfrontalières comme pour les scissions internes, de tenir compte, pour le transfert des fonds propres comptables de la société scindée à la (ou les) société(s) belge(s) bénéficiaire(s), ou à l'établissement belge de la (ou des) société(s) bénéficiaire(s), de la composition et la qualification fiscales des fonds propres transférés (capital fiscalement libéré, dotation en capital, réserves taxées et réserves exonérées).

On part en outre de l'hypothèse que les succursales et sièges d'opérations établis en Belgique tels que visés à l'article 1 de la loi du 17 juillet 1975 (ci-après, les « établissements belges »), qui sont créés suite aux scissions transfrontalières ou qui sont impliqués dans des scissions transfrontalières, doivent tenir leur comptabilité et établir leurs comptes annuels conformément au droit comptable belge (conformément à la loi du 17 juillet 1975, précitée, et l'article 92, § 2, C.Soc.). La notion d' «

⁶ T. TILQUIN et J.-A. DELCORDE, « La fusion transfrontalière de sociétés de capitaux en droit belge après la transposition de la directive 2005/56/CE », *op. cit.*, p. 13 et suiv., spéc. p. 19 et 20 ; D. WILLERMAIN, « Les fusions transfrontalières en droit des sociétés : modifications apportées par la loi du 8 juin 2008 », *op. cit.*, p. 39 et « Les fusions transfrontalières de sociétés », *op. cit.*, p. 583 ; F. PARREIN, « De wet van 8 juni 2008 en de grensoverschrijdende fusie », *R.W.*, 2010-11, n°8, p. 306 et suiv., spéc. p. 320 ; H. DE WULF, « Grensoverschrijdende fusies na Sevic en de Tiende Richtlijn. Noot onder H.v.J. 13 december 2005, zaak nr. C-411/03 (Sevic) », *T.I.P.R.*, 2006, n°1, p. 80 à 95, spéc. p. 88.

⁷ Dans l'arrêt *Sevic Systems AG*, la Cour de justice de l'Union européenne rappelle notamment que des raisons impérieuses d'intérêt général, telles que la protection des intérêts des créanciers, des associés minoritaires et des salariés, ainsi que la préservation de l'efficacité des contrôles fiscaux et de la loyauté des transactions commerciales pourraient, dans certaines circonstances et en respectant certaines conditions, justifier une mesure restreignant la liberté d'établissement. Une telle mesure restrictive devrait toutefois être propre à garantir la réalisation des objectifs poursuivis et ne pas dépasser ce qui est nécessaire pour atteindre ceux-ci. Selon la Cour, la loi d'un Etat qui empêcherait, de façon générale, la réalisation d'une opération de regroupement de sociétés au sein de l'Union européenne irait en tout cas au-delà de ce qui est nécessaire pour répondre aux raisons impérieuses d'intérêt général précitées (points 23 et 28 à 31 de l'arrêt).

établissement belge » ne correspond pas nécessairement aux notions fiscales similaires, c'est-à-dire, les « établissements belges » visés à l'article 229 CIR 1992 ou les « établissements stables » au sens des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique. Dans les exemples suivants, on postule néanmoins que ces « établissements belges » peuvent, du point de vue fiscal, également être considérés comme des établissements stables.

5. La fraction du capital social et de la prime d'émission d'une société belge scindée qui, au moment de la scission, est transférée à une société bénéficiaire établie à l'étranger, est comptabilisée dans le chef de l'établissement belge de la société bénéficiaire, créé ou non suite à la scission transfrontalière, comme une dotation (compte 10 du plan comptable).

En ce qui concerne la notion de « dotation », on se référera aux précisions de l'avis de la CNC 2009/7. Cette notion ne correspond pas nécessairement à la notion fiscale de « dotation en capital » consacrée par le CIR 1992.

6. Comme dans l'avis CNC 2009/7, des exemples seront donnés d'une scission transfrontalière dans laquelle les sociétés impliquées tiennent leur comptabilité en euro. On suppose par ailleurs dans chaque exemple, comme dans l'avis CNC 2009/8, que les actionnaires de la société scindée échangent leurs actions contre des actions de la société bénéficiaire proportionnellement à leur participation dans la société scindée.

II. TRAITEMENT COMPTABLE

La première section traite de la situation dans laquelle une société belge, sans établissement étranger, est scindée en une société belge et une société établie dans un autre Etat membre de l'UE. La seconde section traite de la situation dans laquelle une société établie dans un autre Etat membre de l'UE est scindée en une société belge et une société établie dans un autre Etat membre de l'UE.

A. Scission d'une société belge, sans établissement étranger, en une société belge et une société établie dans un autre Etat membre de l'UE

1. *Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société C ne détient pas d'actions A et n'a pas d'établissement belge ; la société A ne détient pas d'actions propres.*

Exemple 1

Supposons qu'une société A est scindée (sous le régime de la neutralité fiscale) par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE.

A (société belge à scinder)			
Actifs	14.000	Capital ⁸	3.000
		Réserves immunisées ⁹	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

La société B à constituer à l'occasion de la scission se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500 ; la société C se voit transférer à l'occasion de la scission des actifs pour 8.500 et des dettes pour 2.500.

La valeur réelle de A au moment de la scission s'élève à 20.000 et la valeur réelle de l'actif net transféré à B et à C s'élève respectivement 9.000 et à 11.000.

La scission implique la création d'un établissement belge de la société C.

A est supposée avoir pour actionnaire une société D ayant acquis 80 % des actions A pour un montant de 7.500.

Dans le chef de B et de l'établissement belge de C, les écritures à passer sont les suivantes

Sur la base des éléments susvisés, et sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et de l'établissement belge de C, la société B et l'établissement belge de C se présentent comme suit à l'issue de l'opération de scission :

B		Etablissement belge de C	
Actifs	5.500	Actifs	8.500
	Fonds propres 4.000		Fonds propres 6.000
	Dettes 1.500		Dettes 2.500
	<u>5.500</u>		<u>8.500</u>
			<u>8.500</u>

Pour déterminer les éléments des fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A à la société bénéficiaire B et à l'établissement belge de la société bénéficiaire C.

La valeur fiscale nette de A s'élève à 10.000, dont 4.000 sont transférés à B et 6.000 à C. Les réserves taxées de A (5.000) et les réserves exonérées (2.000) sont transférées à B et à l'établissement belge de C dans les mêmes proportions. Le capital fiscalement libéré de A (3.000) est transféré à B en proportion de la valeur fiscale nette du patrimoine qui est transféré à B. Dans le chef de l'établissement belge de C, une dotation en capital est créée, égale à la différence entre la valeur fiscale nette du patrimoine transféré et les réserves transférées (6.000 - 3.000 - 1.200).

⁸ Sous l'angle fiscal, le capital social est supposé se composer intégralement de capital fiscalement libéré.

⁹ Les réserves immunisées ne sont, par hypothèse, pas des réserves immunisées pouvant bénéficier, en application de l'article 47 CIR 1992, du régime de taxation étalée.

Les fonds propres fiscaux de B et de l'établissement belge de C se présenteront dès lors comme suit:

	<u>B</u>		<u>Etablissement belge de C</u>
Capital fiscalement libéré	1.200	Dotation en capital	1.800
Réserves exonérées	800	Réserves exonérées	1.200
Réserves taxées	2.000	Réserves taxées	3.000
	4.000		6.000

Les fonds propres comptables de B (4.000) et de l'établissement belge de C (6.000) peuvent dès lors être « alimentés » de façon à réaliser une correspondance parfaite avec leur composition fiscale.

A l'issue de l'opération de scission, B et l'établissement belge de C se présenteront comme suit:

<u>B</u>				<u>Etablissement belge de C</u>			
Actifs	5.500	Capital	1.200	Actifs	8.500	Dotation	1.800
		Réserves immun.	800			Réserves immun.	1.200
		Réserves disp.	2.000			Réserves disp.	3.000
		Dettes	1.500			Dettes	2.500
	5.500		5.500		8.500		8.500

Dans le chef de l'actionnaire D, les écritures à passer sont les suivantes

La valeur comptable de la participation détenue dans A (7.500) sera décomposée proportionnellement aux valeurs réelles des patrimoines transférés à B et à C.

La valeur comptable de la participation détenue dans A qui correspond au patrimoine transféré à B s'élève à 3.375 ($7.500 \times 9.000/20.000$), et la valeur comptable de la participation détenue dans A qui correspond au patrimoine transféré à C s'élève à 4.125 ($7.500 \times 11.000/20.000$).

Dans le chef de D, l'échange d'actions à l'issue de l'opération de scission sera dès lors comptabilisé comme suit:

Participation B 3.375

Participation C 4.125

à Participation A

7.500

2. *Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société C détient des actions A et cette participation A est logée dans un établissement belge de la société C; la société A ne détient pas d'actions propres.*

La scission dans laquelle une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, détient des actions de la société A, logées dans un établissement belge, est traitée comptablement de façon similaire, au niveau belge, à une scission interne dans laquelle une société bénéficiaire détient des actions de la société scindée.

Dans ce cas, l'article 78, § 6, AR C.Soc. est intégralement applicable. Cela signifie que les différents éléments des fonds propres de la société scindée, transférés à la société bénéficiaire C (le montant du capital social et de la prime d'émission transférés étant inscrits comme une dotation), ne sont repris par l'établissement belge de C qu'à concurrence de la fraction correspondant aux actions de la société scindée qui sont échangées contre les nouvelles actions émises par la société bénéficiaire C. Conformément à la dernière phrase de l'article 78, § 6, AR C.Soc., il est toutefois tenu compte, le cas échéant, de la modification, à la suite de la scission, de la qualification fiscale des réserves de la société scindée, ce qui peut nécessiter des corrections comptables additionnelles.

Au niveau de l'établissement belge de la société C, les actions A sont annulées. Les actions B acquises doivent être comptabilisées à la valeur comptable de la fraction des actions A correspondant au patrimoine transféré à la société bénéficiaire B. A cet effet, la valeur comptable des actions A doit être décomposée au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés.

Exemple 2

A (société belge à scinder)			
Actifs	14.000	Capital ¹⁰	3.000
		Réserves immunisées ¹¹	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

Etablissement belge de C (avant l'opération de scission)			
Immobilisations corporelles	200	Dotation	2.500
Immobilisations financières ¹² (Participation A 90 %)	10.800	Réserves disponibles	3.500
		Dettes	5.000
	<u>11.000</u>		<u>11.000</u>

La société B à constituer à l'occasion de la scission se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500; la société C se voit transférer à l'occasion de la scission des actifs pour 8.500 et des dettes pour 2.500.

La valeur réelle de A au moment de la scission s'élève à 20.000 et la valeur réelle de l'actif net transféré à B et à C s'élève respectivement à 9.000 et à 11.000.

Sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et C, les patrimoines qui leur sont transférés se présenteront comme suit:

¹⁰ Sous l'angle fiscal, le capital social est supposé se composer intégralement de capital fiscalement libéré.

¹¹ Les réserves immunisées ne sont, par hypothèse, pas des réserves immunisées pouvant bénéficier, en application de l'article 47 CIR 1992, du régime de taxation étalée.

¹² La participation a été acquise au moment où la valeur réelle de A s'élevait à 12.000.

B		Patrimoine transféré à C	
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000
		Dettes	1.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>

Patrimoine transféré à C		Patrimoine transféré à C	
Actifs	8.500	Fonds propres	6.000
		Dettes	2.500
	<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

Pour déterminer les éléments des fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A à la société bénéficiaire B et à l'établissement belge bénéficiaire C.

L'approche suivie en l'espèce est identique à celle commentée dans l'exemple 1.

La société B et le patrimoine transféré à C se présenteront dès lors comme suit :

B		Patrimoine transféré à C	
Actifs	5.500	Actifs	8.500
		Dotation	1.800
		Réserves immun.	1.200
		Réserves disp.	3.000
		Dettes	2.500
	<u>5.500</u>		<u>8.500</u>

Dans le chef de l'établissement belge de C, la valeur comptable de la participation détenue dans A (10.800) doit être décomposée entre la fraction correspondant au patrimoine transféré à B et celle correspondant au patrimoine transféré à C. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés à B et à C.

La valeur comptable de la participation détenue dans A qui correspond au patrimoine transféré à B, s'élève à 4.860 ($10.800 \times 9.000/20.000$) et la valeur comptable de la participation détenue dans A qui correspond au patrimoine transféré à C s'élève à 5.940 ($10.800 \times 11.000/20.000$).

La fraction d'actions A qui correspond au patrimoine transféré à B sera échangée, dans le chef de l'établissement belge de C, contre 90 % des actions à émettre par B en rémunération de ce transfert de patrimoine. En vertu du principe de continuité, ces actions seront comptabilisées à la valeur de 4.860 (à savoir la valeur comptable de la fraction des actions A correspondant au patrimoine transféré à B).

La fraction d'actions A qui correspond au patrimoine transféré à C (d'une valeur comptable de 5.940) est annulée dans le chef de l'établissement belge de C. La comptabilisation du patrimoine transféré à C est opérée conformément aux règles applicables dans le cas d'une fusion mère/filiale (réalisée sous le régime de la neutralité fiscale).

Dans le présent exemple, il est décidé d'exclure du montant pouvant fiscalement être distribué à l'actionnaire C, les réserves immunisées intégrées dans le patrimoine transféré à C. Au niveau de la comptabilité de l'établissement belge de C, chacun des éléments des fonds propres de A transférés à C, ne sera repris qu'à concurrence de 10 %, en ce compris les réserves immunisées transférées de A.

L'article 78, § 6, in fine, de l'AR C.Soc., prévoit la possibilité de déroger à la règle comptable imposant la reprise proportionnelle des différents éléments des réserves, afin de pouvoir reconstituer, en l'espèce, au niveau de l'établissement belge bénéficiaire de C, les réserves

immunisées transférées de la société scindée A. La réduction des réserves pourra dès lors être imputée par priorité sur les réserves autres que les réserves immunisées.

Compte tenu de tout ce qui précède, le bilan de l'établissement belge de C se présentera, à l'issue de l'opération de scission, comme suit:

Etablissement belge de C (à l'issue de l'opération de scission)			
Actifs (ex A)	8.500	Dotation (2.500 + 1.800 x 10 % ¹³)	2.680
Immobilisations corporelles	200	Réserves immunisées	420
Immobilisations financières	4.860	(1.200 x 10 % + 300)	
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	3.500
		(3.500 + 3.000 x 10 % - 300)	
		Résultat reporté ¹⁴	-540
		Dettes (5.000 + 2.500)	7.500
	<u>13.560</u>		<u>13.560</u>

Etant donné que, dans le présent exemple, les réserves, autres que les réserves immunisées, transférées à l'établissement belge de C ne permettent pas de couvrir l'intégralité de la réduction des réserves immunisées, la fraction de ces réserves immunisées non encore reconstituée après leur imputation aux autres réserves peut être reconstituée par le débit du compte de résultats au moyen de l'écriture de correction suivante:

689	Transfert aux réserves immunisées	780
	à 132 Réserves immunisées	780

S'alignant sur l'avis 2009/6 (voir l'exemple 6), et pour des raisons pratiques, la Commission estime qu'afin de tenir compte de la qualification fiscale de toutes les réserves transférées de la société scindée, la reconstitution des réserves immunisées au niveau de l'établissement belge de C peut également s'opérer intégralement à charge du résultat.

A l'issue de l'opération de scission, le bilan d'ouverture se présentera comme suit :

¹³ La présentation comptable du montant de « 1.800 x 10 % » sous le poste « Dotation » n'implique pas de prise de position de la Commission en ce qui concerne la qualification fiscale de cet élément.

¹⁴ Le résultat comptable de la fusion s'élève à -540 (6.000 x 90 % = 5.400; 5.400 - 5.940 = -540).

Etablissement belge de C (à l'issue de l'opération de scission)

Actifs (ex A)	8.500	Dotation (2.500 + 1.800 x 10 % ¹⁵)	2.680
Immobilisations corporelles	200	Réserves immunisées	120
Immobilisations financières	4.860	(1.200 x 10 %)	
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	3.800
		(3.500 + 3.000 x 10 %)	
		Résultat reporté	-540
		Dettes (5.000 + 2.500)	7.500
	<u>13.560</u>		<u>13.560</u>

L'établissement belge de C reprendra toutefois l'intégralité des réserves immunisées de la société scindée A (réserves fiscalement exonérées) qui lui sont transférées (de sorte que, fiscalement, ces réserves ne seront pas réduites). A cet effet, la réserve immunisée pourra, à l'issue de l'opération de scission, être reconstituée à l'aide de l'écriture de correction suivante:

689	Transfert aux réserves immunisées	1.080
	à 132 Réserves immunisées	1.080

3. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société C détient des actions A mais elle ne dispose pas, avant la scission, d'un établissement belge ; la société A ne détient pas d'actions propres.

Exemple 3

A (société belge à scinder)			
Actifs	14.000	Capital ¹⁶	3.000
		Réserves immunisées ¹⁷	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

La société belge A, sans établissement étranger, est scindée par constitution d'une société belge B et par absorption par une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société C détient 90 % des actions de A mais elle ne dispose pas, avant la scission, d'un établissement belge.

La société B à constituer à l'occasion de la scission se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500 ; la société C se voit transférer à l'occasion de la scission des actifs pour 8.500 et des dettes pour 2.500.

¹⁵ La présentation comptable du montant de « 1.800 x 10 % » sous le poste « Dotation » n'implique pas de prise de position de la Commission en ce qui concerne la qualification fiscale de cet élément.

¹⁶ Sous l'angle fiscal, le capital social est supposé se composer intégralement de capital fiscalement libéré.

¹⁷ Les réserves immunisées ne sont, par hypothèse, pas des réserves immunisées pouvant bénéficier, en application de l'article 47 CIR 1992, du régime de taxation étalée.

La scission implique en principe la création d'un établissement belge de la société C.

Sur base des éléments susvisés, et sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et de l'établissement belge de C, la société B et l'établissement belge de C se présentent comme suit à l'issue de l'opération de scission :

B				Etablissement belge de C			
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000	Actifs	8.500	Fonds propres	6.000
		Dettes	1.500			Dettes	2.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>		<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

Pour déterminer les éléments des fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A à la société bénéficiaire B et l'établissement belge de la société bénéficiaire C.

Comme dans l'exemple 1, 1.200 de capital fiscalement libéré, 800 de réserves exonérées et 2.000 de réserves taxées sont transférés à B, tandis que 1.200 de réserves exonérées sont transférés à l'établissement belge de C.

La société B et l'établissement belge C se présenteront comme suit à l'issue de la scission :

B				Etablissement belge de C			
Actifs	5.500	Capital	1.200	Actifs	8.500	Dotation ¹⁸	1.800
		Réserves immun.	800			Réserves immun.	1.200
		Réserves disp.	2.000			Réserves disp.	3.000
		Dettes	1.500			Dettes	2.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>		<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

B. Scission d'une société établie dans un autre Etat membre de l'UE, en une société belge et une société établie dans un autre Etat membre de l'UE

1. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge A ne détient pas d'actions de la société C scindée et la société C scindée n'a pas d'établissement belge.

Exemple 4

Supposons qu'une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B établie dans un autre Etat membre de l'UE.

¹⁸ La présentation comptable de ce poste des capitaux propres n'implique pas de prise de position de la Commission en ce qui concerne la qualification fiscale de cet élément.

A (société belge bénéficiaire avant l'opération de scission)

Immobilisations	3.200	Capital	2.000
Actifs circulants	6.800	Réserves immunisées	1.500
		Réserves disponibles	4.500
		Provisions	900
		Dettes	1.100
	<u>10.000</u>		<u>10.000</u>

C (société à scinder)

Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves ¹⁹	7.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

Par suite de la scission, la société belge A se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500. Afin de déterminer de quels éléments se composent les fonds propres comptables (4.000) transférés à A, il est tenu compte de la composition des fonds propres fiscaux créés dans le chef de A à la suite de la scission.

On part de l'hypothèse que, conformément aux critères applicables pour déterminer le capital fiscalement libéré dans le chef de la société belge, le capital social de la société C peut intégralement être considéré comme du capital fiscalement libéré. Le montant du capital fiscalement libéré créé dans le chef de la société A à la suite de la scission est calculé au prorata de la valeur fiscale nette du patrimoine transféré à la société A. La valeur fiscale nette du patrimoine transféré à la société A s'élève à 4.000 (ce qui correspond à la valeur comptable nette de celui-ci²⁰). Si la valeur fiscale nette de l'ensemble du patrimoine de la société C s'élève à 10.000, le capital fiscalement libéré créé dans le chef de la société A à la suite de la scission s'élèvera à 1.200 ($3.000 \times 4.000/10.000$).

Le solde des fonds propres ($4.000 - 1.200 = 2.800$) créés dans le chef de la société A à la suite de la scission se compose de réserves taxées.

¹⁹ La partie transférée à A des éventuelles réserves de la société scindée considérées comme immunisées (c'est-à-dire les réserves dont l'immunisation fiscale est subordonnée à leur maintien dans le patrimoine de la société, voir mutatis mutandis l'article 95, § 2, IV.C de l'AR C.Soc.), et qui sont inscrites au compte de « Réserves » de 7.000, acquiert en principe sur le plan fiscal le caractère d'une réserve taxée dans le chef de A.

²⁰ Cf. les articles 184bis et 184ter CIR 1992.

La société A se présentera comme suit à l'issue de l'opération de scission :

A (société belge bénéficiaire à l'issue de l'opération de scission)			
Actifs (ex C)	5.500	Capital (2.000 + 1.200)	3.200
Immobilisations	3.200	Réserves immunisées (1.500 + 0)	1.500
Actifs circulants	6.800	Réserves disponibles (4.500 + 2.800)	7.300
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	<u>15.500</u>		<u>15.500</u>

2. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge bénéficiaire A détient des actions de la société C scindée et la société C scindée n'a pas d'établissement belge.

En vertu de l'article 78, § 6, AR C.Soc., les éléments des fonds propres comptables transférés à la société bénéficiaire A ne sont repris qu'à concurrence de la fraction correspondant aux actions de la société scindée qui sont échangées contre les nouvelles actions émises par la société bénéficiaire A. Il est toutefois tenu compte de la qualification fiscale des réserves transférées.

Exemple 5

A (société belge bénéficiaire avant l'opération de scission)			
Immobilisations corporelles	300	Capital	2.000
Immobilisations financières (Participation C 90 %)	2.900	Réserves immunisées	1.500
Actifs circulants	6.800	Réserves disponibles	4.500
		Provisions	900
		Dettes	1.100
	<u>10.000</u>		<u>10.000</u>

C (société à scinder)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves ²¹	7.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

A la suite de la scission, la société belge A se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500. La valeur réelle de la société C au moment de la scission s'élève à 20.000 ; la valeur réelle de l'actif net transféré à la société A s'élève à 9.000.

²¹ La partie transférée à A des éventuelles réserves de la société scindée considérées comme immunisées (c'est-à-dire les réserves dont l'immunisation fiscale est subordonnée à leur maintien dans le patrimoine de la société, voir mutatis mutandis l'article 95, § 2, IV.C de l'AR C.Soc.), et qui sont inscrites au compte de « Réserves » de 7.000, acquiert en principe sur le plan fiscal le caractère d'une réserve taxée dans le chef de A.

Afin de déterminer de quels éléments se composent les fonds propres comptables transférés à A, il est tenu compte de la composition des fonds propres fiscaux créés dans le chef de A à la suite de la scission.

Comme indiqué dans l'exemple 4, les fonds propres comptables transférés à A se composent de 1.200 de capital social et de 2.800 de réserves disponibles. Chacun de ces éléments seront repris, dans le chef de A, à concurrence de 10 %.

Dans le chef de la société A, la valeur comptable de la participation détenue dans C (2.900) doit être décomposée entre la fraction correspondant au patrimoine transféré à A, et celle correspondant au patrimoine transféré à B. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés à B et à A.

La valeur comptable de la participation détenue dans C qui correspond au patrimoine transféré à A s'élève à 1.305 ($2.900 \times 9.000/20.000$), et la valeur comptable de la participation détenue dans C qui correspond au patrimoine transféré à B s'élève à 1.595 ($2.900 \times 11.000/20.000$).

La fraction d'actions C qui correspond au patrimoine transféré à B, sera échangée, chez A, contre 90 % des actions à émettre par B en rémunération de ce patrimoine. En vertu du principe de continuité, ces actions seront comptabilisées à la valeur de 1.595 (à savoir la valeur comptable des actions C correspondant au patrimoine transféré à B).

La fraction d'actions C qui correspond au patrimoine transféré à la société A (d'une valeur comptable de 1.305) est annulée dans le chef de A. La comptabilisation du patrimoine transféré à A est opérée conformément aux règles applicables dans le cas d'une fusion mère/filiale (réalisée sous le régime de la neutralité fiscale).

La société A se présentera comme suit à l'issue de l'opération de scission:

A (Société belge bénéficiaire à l'issue de l'opération de scission)			
Actifs (ex C)	5.500	Capital (2.000 + 1.200 x 10 %)	2.120
Immobilisations corporelles	300	Réserves immunisées	1.500
Immobilisations financières	1.595	(1.500 + 0)	
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	4.780
Actifs circulants	6.800	(4.500 + 2.800 x 10 %)	
		Bénéfice reporté ²²	2.295
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	<u>14.195</u>		<u>14.195</u>

²² Le résultat comptable de la fusion s'élève à 2.295 ($4.000 \times 90\% = 3.600$; $3.600 - 1.305 = 2.295$).

3. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge A ne détient pas d'actions de la société C scindée et la société C scindée a un établissement belge.

Les éléments du patrimoine de l'établissement belge de C sont, par hypothèse, intégralement transférés à la société A. Dans le chef de la société belge bénéficiaire A, la scission est traitée comme indiqué dans l'exemple 4. Une différence est toutefois que les réserves immunisées de la société scindée C, qui sont liées à son établissement belge, et qui sont reprises, conformément aux dispositions fiscales applicables, par la société bénéficiaire A, conservent en principe le caractère de réserves immunisées dans le chef de la société bénéficiaire A.

Exemple 6

A (société belge bénéficiaire avant l'opération de scission)			
Immobilisations	3.200	Capital	2.000
Actifs circulants	6.800	Réserves immunisées	1.500
		Réserves disponibles	4.500
		Provisions	900
		Dettes	1.100
	<u>10.000</u>		<u>10.000</u>
C (société à scinder)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves	7.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>
Etablissement belge de C (avant l'opération de scission)			
Immobilisations corporelles	1.000	Dotations	100
		Réserves immunisées	200
		Réserves disponibles	450
		Dettes	250
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

Par suite de la scission, la société belge A se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500. Les éléments du patrimoine de l'établissement belge de C sont, par hypothèse, intégralement transférés à la société A. Pour déterminer de quels éléments se composent les fonds propres comptables transférés à A (4.000), il est tenu compte de la composition des fonds propres fiscaux créés dans le chef de A suite à la scission.

On part de l'hypothèse que, conformément aux critères applicables pour déterminer le capital fiscalement libéré dans le chef d'une société belge, le capital social de la société C peut intégralement être considéré comme du capital fiscalement libéré.

Le capital fiscalement libéré créé dans le chef de la société A à la suite de la scission est calculé au prorata de la valeur fiscale nette du patrimoine transféré à la société A.

La valeur fiscale nette de l'établissement belge de C s'élève, par hypothèse, à 750. La valeur fiscale nette des autres éléments transférés à A s'élève à 3.250 (ce qui correspond à la valeur comptable nette de ceux-ci²³), de sorte que la valeur fiscale nette du patrimoine transféré à A est au total de 4.000. Si la valeur fiscale nette de l'ensemble du patrimoine de la société C s'élève à 10.000, le capital fiscalement libéré créé dans le chef de la société A suite à la scission s'élèvera à 1.200 (3.000 x 4.000/10.000).

Les 200 de réserves immunisées de la société C scindée, qui sont liées à son établissement belge, et qui sont reprises, conformément aux dispositions fiscales applicables, par la société bénéficiaire A, conservent en principe le caractère de réserves immunisées dans le chef de la société bénéficiaire. Le solde des fonds propres fiscaux (4.000 – 1.200 – 200 = 2.600) créés dans le chef de la société A à la suite de la scission est composé de réserves taxées.

La société A se présentera comme suit à l'issue de l'opération de scission:

A (société belge bénéficiaire à l'issue de l'opération de scission)			
Actifs (ex C)	5.500	Capital (2.000 + 1.200)	3.200
Immobilisations	3.200	Réserves immunisées	1.700
Actifs circulants	6.800	(1.500 + 200)	
		Réserves disponibles	7.100
		(4.500 + 2.600)	
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	<hr/>		<hr/>
	15.500		15.500

4. Une société C, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée par absorption par une société belge A et par constitution d'une société B établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société belge A détient des actions de la société C scindée et la société C scindée a un établissement belge.

Cette situation est une combinaison des cas traités sous les points 2. et 3.

²³ Cf. les articles 184bis et 184ter CIR 1992.

Exemple 7

A (société belge bénéficiaire avant l'opération de scission)

Immobilisations corporelles	300	Capital	2.000
Immobilisations financières (Participation C 90 %)	2.900	Réserves immunisées	1.500
Actifs circulants	6.800	Réserves disponibles	4.500
		Provisions	900
		Dettes	1.100
	<u>10.000</u>		<u>10.000</u>

C (société à scinder)

Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves	7.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

Etablissement belge de C (avant l'opération de scission)

Immobilisations corporelles	1.000	Dotation	100
		Réserves immunisées	200
		Réserves disponibles	450
		Dettes	250
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

A la suite de la scission, la société belge A se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500. Les éléments du patrimoine de l'établissement belge de C sont, par hypothèse, intégralement transférés à la société A.

La valeur réelle de la société C au moment de la scission s'élève à 20.000 ; la valeur réelle de l'actif net transféré à la société A s'élève à 9.000.

Afin de déterminer de quels éléments se composent les fonds propres comptables transférés à A (4.000), il est tenu compte de la composition des fonds propres fiscaux créés dans le chef de A à la suite de la scission. Comme indiqué dans l'exemple 6, le capital fiscalement libéré, créé dans le chef de la société A suite à la scission, est égal à 1.200 ($3.000 \times 4.000/10.000$). Les 200 de réserves immunisées de la société C scindée, qui sont liées à son établissement belge, et qui sont reprises, conformément aux dispositions fiscales applicables, par la société bénéficiaire A, conservent en principe le caractère de réserves immunisées dans le chef de la société bénéficiaire. Le solde des fonds propres fiscaux ($4.000 - 1.200 - 200 = 2.600$) créés dans le chef de la société A à la suite de la scission est composé de réserves taxées. En raison de la participation que la société A détient dans la société C scindée, le capital fiscalement libéré est réduit à 120 ($1.200 \times 10\%$) et les réserves taxées sont réduites à 260 ($2.600 \times 10\%$). Les 200 de réserves fiscalement exonérées ne sont en revanche pas réduites.

Les fonds propres comptables transférés à A se composent dès lors, avant la réduction due à la participation de la société A dans la société scindée C, de 1.200 de capital, de 200 de réserves immunisées et de 2.600 de réserves disponibles. En raison de la participation détenue par A, ces éléments, y compris les réserves immunisées, ne sont repris dans le chef de la société A qu'à concurrence de 10 %.

L'article 78, § 6, in fine, AR C.Soc., prévoit la possibilité de déroger à la règle comptable imposant la reprise proportionnelle des différents éléments des réserves, afin de pouvoir reconstituer, en l'espèce, chez la société bénéficiaire A, les réserves immunisées de l'établissement belge de la société scindée C. La réduction des réserves pourra dès lors être imputée par priorité sur les réserves autres que les réserves immunisées.

Dans le chef de la société A, la valeur comptable de la participation détenue dans C (2.900) doit être décomposée entre la fraction correspondant au patrimoine transféré à A, et celle correspondant au patrimoine transféré à B. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés à A et à B.

La valeur comptable de la participation détenue dans C qui correspond au patrimoine transféré à A, s'élève à 1.305 ($2.900 \times 9.000/20.000$), et la valeur comptable de la participation détenue dans C qui correspond au patrimoine transféré à B, s'élève à 1.595 ($2.900 \times 11.000/20.000$).

La fraction composée d'actions C qui correspond au patrimoine transféré à B, sera échangée, chez A, contre 90 % des actions à émettre par B en rémunération de ce transfert de patrimoine obtenu. En vertu du principe de continuité, ces actions seront comptabilisées à la valeur de 1.595 (à savoir la valeur comptable des actions C correspondant au patrimoine transféré à B).

La fraction d'actions C qui correspond au patrimoine transféré à la société A (d'une valeur comptable de 1.305) est annulée dans le chef de A. La comptabilisation du patrimoine transféré à A est opérée conformément aux règles applicables dans le cas d'une fusion mère/filiale (réalisée sous le régime de la neutralité fiscale).

La société A se présentera comme suit à l'issue de l'opération de scission:

A (société belge bénéficiaire à l'issue de l'opération de scission)			
Actifs (ex C)	5.500	Capital ($2.000 + 1.200 \times 10\%$)	2.120
Immobilisations corporelles	300	Réserves immunisées	1.700
Immobilisations financières (Participation B 90%)	1.595	($1.500 + 200 \times 10\% + \mathbf{180}$)	
Actifs circulants	6.800	Réserves disponibles	4.580
		($4.500 + 2.600 \times 10\% - \mathbf{180}$)	
		Bénéfice reporté ²⁴	2.295
		Provisions	900
		Dettes ($1.100 + 1.500$)	2.600
	<u>14.195</u>		<u>14.195</u>

²⁴ Le résultat comptable de la fusion s'élève à 2.295 ($4.000 \times 90\% = 3.600$; $3.600 - 1.305 = 2.295$).

Dans le présent exemple, les réserves autres que les réserves immunisées transférées à A lors de la scission permettent de couvrir l'intégralité de la réduction des réserves immunisées. Si ce n'était pas le cas, la fraction non encore reconstituée de ces réserves après leur imputation à ces autres réserves pourrait être reconstituée par le débit du compte de résultats.

S'alignant sur l'avis 2009/6 (voir l'exemple 6), et pour des raisons pratiques, la Commission estime également qu'afin de tenir compte de la qualification fiscale de toutes les réserves transférées à A, la reconstitution des réserves immunisées au niveau de l'établissement belge de C peut également s'opérer intégralement à charge du résultat. A l'issue de l'opération de scission, le bilan d'ouverture se présentera comme suit :

A (Société belge bénéficiaire à l'issue de l'opération de scission)			
Actifs (ex C)	5.500	Capital (2.000 + 1.200 x 10%)	2.120
Immobilisations corporelles	300	Réserves immunisées	1.520
Immobilisations financières (Participation B 90 %)	1.595	(1.500 + 200 x 10 %)	
Actifs circulants	6.800	Réserves disponibles	4.760
		(4.500 + 2.600 x 10 %)	
		Bénéfice reporté ²⁵	2.295
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	<u>14.195</u>		<u>14.195</u>

La société bénéficiaire A reprendra toutefois l'intégralité des réserves immunisées de l'établissement belge de la société scindée C (réserves fiscalement exonérées) qui lui sont transférées (de sorte que, fiscalement, ces réserves ne seront pas réduites). A cet effet, la réserve immunisée pourra, à l'issue de l'opération de scission, être reconstituée dans le chef de la société A à l'aide de l'écriture de correction suivante:

689	Transfert aux réserves immunisées	180
	à 132 Réserves immunisées	180

²⁵ Le résultat comptable de la fusion s'élève à 2.295 (4.000 x 90 % = 3.600; 3.600 – 1.305 = 2.295).