



COMMISSION
DES NORMES COMPTABLES

59

Création et mission

La Commission a été créée par l'arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des Normes Comptables.

Elle a pour mission :

- de donner tout avis au gouvernement et aux Chambres à la demande de ceux-ci ou d'initiative, dans le domaine de la comptabilité et des comptes annuels;
- de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière par la voie d'avis ou de recommandations.
- donner des avis motivés concernant des demandes individuelles en vue d'obtenir une dérogation à la législation, introduites par des entreprises soit au ministre des Affaires économiques soit au ministre des Classes moyennes.

Composition

Président

M. JAN VERHOEYE
Nommé sur proposition du ministre de l'Économie

Membres

Mme V. TAI
M. L. VAN BRANTEGEM
Nommés sur proposition du ministre des Finances

M. R. QUINART
Nommé sur proposition du ministre du Budget

M. H. VAN PASSEL
Nommé sur proposition de l'Institut
des Réviseurs d'Entreprises

Mme M. CLAES
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut
des Expert-comptables et des Conseils Fiscaux

Mme V. SLEEUWAGEN
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut
professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

Mme C. COLLET
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes,
choisie sur des listes doubles présentées par les
organisations représentatives des Classes moyennes

Mme L. PINTE
M. B. COLMANT
Mme V. GODDEERIS

M. I. DIERICKX
Nommé sur proposition du Conseil Central
de l'Économie

M. B. AMEYE
Nommés sur proposition du ministre de l'Économie

M. G. GIROULLE
Nommé sur proposition du ministre de la Justice

Mme C. DENDAUW
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes

M. T. LHOEST
Nommé sur proposition de la Commission bancaire,
financière et des assurances

Secrétariat technique

Mme SADI PODEVIJN
Secrétaire générale

Mme ELS GOSSÉ
Secrétaire scientifique

M. IGNACE BOGAERT
Secrétaire scientifique

Mme ANNE-LAURE LOSSEAU
Secrétaire scientifique

Traductrice

Mme NATASA IVACIC

Secrétariat administratif

M. MARC VAN DER HAEGEN



SOMMAIRE

59

avis 2011/10	5
<i>Le traitement comptable des scissions transfrontalières</i>	
<i>Avis du 16 mars 2011</i>	
I. INTRODUCTION	5
II. TRAITEMENT COMPTABLE	7
A. <i>Scission d'une société belge, sans établissement étranger, en une société belge et une société établie dans un autre Etat membre de l'UE</i>	7
1. <i>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.</i>	7
2. <i>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.</i>	9
3. <i>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.</i>	13

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	14
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.	14
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.	15
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.	16
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.	18
 avis 2011/11	 21
<i>Le traitement comptable de scissions partielles transfrontalières</i>	
<i>Avis du 16 mars 2011</i>	
I. INTRODUCTION	21
II. TRAITEMENT COMPTABLE	23
A. Scission partielle d'une société belge, sans établissement étranger, par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société établie dans un autre Etat membre de l'UE	23
1. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société B ne détient pas d'actions A et n'a pas d'établissement belge.	23
2. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société B détient des actions A et cette participation dans A est logée dans un établissement belge de la société B.	25
3. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société B détient des actions A, mais elle ne dispose pas, avant la scission partielle, d'un établissement belge.	28



<i>B. Scission partielle d'une société établie dans un autre Etat membre de l'UE par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société belge</i>	29
1. <i>Une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société belge A. La société belge A ne détient pas d'actions de la société B scindée partiellement et la société B scindée partiellement n'a pas d'établissement belge.</i>	29
2. <i>Une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine à une société belge A. La société belge A détient des actions de la société B scindée partiellement et la société B scindée partiellement n'a pas d'établissement belge.</i>	30
3. <i>Une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE et disposant d'un établissement belge, est scindée partiellement par transfert de son établissement belge à une société belge A. La société belge A ne détient pas d'actions de la société B scindée partiellement.</i>	32
4. <i>Une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE et disposant d'un établissement belge, est scindée partiellement par transfert de son établissement belge à une société belge A. La société belge A détient des actions de la société B scindée partiellement.</i>	33

» *Le traitement comptable des scissions transfrontalières*
(avis 2011/10)
Avis du 16 mars 2011

Mots-clés

capital – continuité comptable – dotation – entreprise de droit étranger – établissement belge – réserves immunisées – scission partielle transfrontalière

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.

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, 29 à 40, spéc. 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, 7 et suiv., spéc. 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, 39 et 40 et « Les fusions transfrontalières de sociétés », *J.T.*, 2009, 581 et suiv., spéc. 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, 107; P. SMET, « De nieuwe fiscale regels inzake fusies na omzetting van de Fusierichtlijn », in *Fiscoloog-tribune*, 7 octobre 2008, 20 et 21.

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 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'arrêt 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 arrêt.

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

⁵ Affaire C-411/03.

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.*, 13 et suiv., spéc. 19 et 20; D. WILLERMAIN, «Les fusions transfrontalières en droit des sociétés: modifications apportées par la loi du 8 juin 2008», *op. cit.*, 39 et «Les fusions transfrontalières de sociétés», *op. cit.*, 583; F. PARREIN, «De wet van 8 juni 2008 en de grensoverschrijdende fusie», *R.W.*, 2010-11, n°8, 306 et suiv., spéc. 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, 80 à 95, spéc. 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).



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'«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 immunitées ⁹	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

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			
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

Etablissement belge de C			
Actifs	8.500	Fonds propres	6.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

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 immunitées ne sont, par hypothèse, pas des réserves immunitées 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	<u>2.000</u>	Réserves taxées	<u>3.000</u>
	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:

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

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
	<hr/> 14.000		<hr/> 14.000
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
	<hr/> 11.000	Dettes	5.000
			<hr/> 11.000

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:

B			
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000
		Dettes	1.500
	<hr/> 5.500		<hr/> 5.500
Patrimoine transféré à C			
Actifs	8.500	Fonds propres	6.000
		Dettes	2.500
	<hr/> 8.500		<hr/> 8.500

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.



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	
Actifs	5.500	Capital	1.200
		Réserves immunisées	800
		Réserves disponibles	2.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500
		Patrimoine transféré à C	
Actifs	8.500	Dotation	1.800
		Réserves immunisées	1.200
		Réserves disponibles	3.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

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 (Participation B 90 %)	4.860	(1.200 x 10 % + 300)	
		Réserves disponibles	3.500
		(3.500 + 3.000 x 10 % - 300)	
		Résultat reporté ¹⁴	- 540
		Dettes (5.000 + 2.500)	7.500
	13.560		13.560

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:

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 (Participation B 90 %)	4.860	(1.200 x 10 %)	
		Réserves disponibles	3.800
		(3.500 + 3.000 x 10 %)	
		Résultat reporté	- 540
		Dettes (5.000 + 2.500)	7.500
	13.560		13.560

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

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).

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.



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
	14.000		14.000

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.

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			
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

Etablissement belge de C			
Actifs	8.500	Fonds propres	6.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

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.

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.

B			
Actifs	5.500	Capital	1.200
		Réserves immunisées	800
		Réserves disponibles	2.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

Etablissement belge de C			
Actifs	8.500	Dotation ¹⁸	1.800
		Réserves immunisées	1.200
		Réserves disponibles	3.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

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.

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
	10.000		10.000

C (société à scinder)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves ¹⁹	7.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

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.

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.

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.



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 x 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.

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
	15.500		15.500

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
	10.000		10.000
C (société à scinder)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves ²¹	7.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

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

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.

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.

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 + 0)	1.500
Immobilisations financières (Participation B 90 %)	1.595	Réserves disponibles (4.500 + 2.800 x 10 %)	4.780
Actifs circulants	6.800	Bénéfice reporté ²²	2.295
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	14.195		14.195

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.

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



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
	10.000		10.000
C (société à scinder)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves	7.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000
Etablissement belge de C (avant l'opération de scission)			
Immobilisations corporelles	1.000	Dotation	100
		Réserves immunisées	200
		Réserves disponibles	450
		Dettes	250
	1.000		1.000

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 ($3.000 \times 4.000/10.000$).

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.

²³ 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 + 200)	1.700
Actifs circulants	6.800	Réserves disponibles (4.500 + 2.600)	7.100
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	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.

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
	10.000		10.000

C (société à scinder)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves	7.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

Etablissement belge de C (avant l'opération de scission)			
Immobilisations corporelles	1.000	Dotation	100
		Réserves immunisées	200
		Réserves disponibles	450
		Dettes	250
	1.000		1.000

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 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. 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	1.595	($1.500 + 200 \times 10\% + \mathbf{180}$)	
(Participation B 90%)		Réserves disponibles	4.580
Actifs circulants	6.800	($4.500 + 2.600 \times 10\% - \mathbf{180}$)	
		Bénéfice reporté ²⁴	2.295
		Provisions	900
		Dettes ($1.100 + 1.500$)	2.600
	14.195		14.195

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.

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

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	1.595	(1.500 + 200 x 10 %)	
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	4.760
Actifs circulants	6.800	(4.500 + 2.600 x 10 %)	
		Bénéfice reporté ²⁵	2.295
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	14.195		14.195

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).



» *Le traitement comptable de scissions partielles transfrontalières*
(avis 2011/11)
Avis du 16 mars 2011

Mots-clés

capital – continuité comptable – dotation – entreprise de droit étranger – établissement belge – réserves immunisées – scission partielle transfrontalière

I. INTRODUCTION

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

1. Par scission partielle, on entend « une opération qui consiste à transférer une partie de l'avoir social d'une société A à une société B et à ce qu'en outre les actionnaires de la société A, tout en gardant leurs actions A, reçoivent aussi de nouvelles actions B. La société A qui n'a transféré de cette façon qu'une partie de son avoir social continue donc d'exister: elle subit cependant une réduction de l'avoir social qui est égale à la partie de son avoir social transférée à la société B »¹.

Qualifiées, dans le Code de sociétés (ci-après C.Soc.), d'«opérations assimilées à une scission», les scissions partielles y sont définies comme des opérations définies aux articles 673 à 675, sans que toutes les sociétés transférantes cessent d'exister (C.Soc., article 677).

2. La loi du 8 juin 2008² a introduit dans le Livre XI du 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 (partielles) transfrontalières.

Ceci n'implique toutefois pas qu'une scission transfrontalière, ou une scission partielle transfrontalière, ne soit pas réalisable, en tous cas du point de vue du droit belge.

On se référera à cet égard, *mutatis mutandis*, aux précisions de l'avis de la CNC 2011/10 relatif au traitement comptable des scissions transfrontalières (Introduction).

3. La Commission estime qu'il y a lieu de traiter les scissions partielles telles que définies par l'article 677 du C.Soc. selon le principe de continuité comptable prévu, pour les fusions, par les articles 78 et 79 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du C.Soc. (ci-après AR C.Soc.), et, pour les scissions, par l'article 80 du même arrêté³ (voir l'avis 2009/11 relatif au traitement comptable des scissions partielles⁴, Introduction).

¹ Voir la justification des amendements du gouvernement au projet de loi ayant abouti à la loi du 16 juillet 2001 portant modification de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité, de la loi du 12 avril 1965 relative au transport de produits gazeux et autres par canalisations et du Code des impôts sur les revenus 1992 (*Doc. Parl.*, Chambre., 2000-2001, n°50-1052/3, 6). Cette loi a instauré un régime de neutralité fiscale pour les scissions partielles.

² 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.

³ Qui renvoie aux articles 78 et 79, précités, de l'AR C.Soc.

⁴ Avis CNC 2009/11 «Le traitement comptable des scissions partielles», *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 59 et suiv.

Si elle correspond à la notion de scission partielle, telle que définie par le C.Soc., une scission partielle 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. .

4. Au plan fiscal, le régime de neutralité est expressément prévu pour les scissions partielles 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.

5. Ne seront traitées ci-après que des opérations de scission partielle réalisées conformément au principe de continuité comptable et, par hypothèse, sous le régime de neutralité fiscale. Le traitement comptable de ces scissions partielles transfrontalières doit suivre les principes énoncés dans l'avis de la CNC 2009/11, précité, relatif aux scissions partielles internes. Notamment, il s'indique pour les scissions partielles transfrontalières comme pour les scissions partielles internes, de tenir compte, pour le transfert des fonds propres comptables de la société scindée partiellement 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 de 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 partielles transfrontalières ou qui sont impliqués dans des scissions partielles 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'«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.

6. La fraction du capital social et de la prime d'émission d'une société belge scindée partiellement qui, au moment de la scission partielle, 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 partielle 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, relatif aux fusions transfrontalières. Cette notion ne correspond pas nécessairement à la notion fiscale de «dotation en capital» consacrée par le CIR 1992.

7. Comme dans les avis CNC 2009/7 et 2011/[], relatifs, respectivement, aux fusions⁵ et scissions transfrontalières, des exemples seront donnés d'une scission partielle transfrontalière dans laquelle les sociétés impliquées tiennent leur comptabilité en euro.

⁵ Avis CNC 2009/7 «Traitement comptable des fusions transfrontalières», *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 33 et suiv.



II. TRAITEMENT COMPTABLE

La première section traite de la situation dans laquelle une société belge, sans établissement étranger, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à 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 partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société belge.

A. Scission partielle d'une société belge, sans établissement étranger, par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société établie dans un autre Etat membre de l'UE

1. *Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société B ne détient pas d'actions A et n'a pas d'établissement belge.*

Exemple 1

Supposons qu'une société A est scindée partiellement (sous le régime de la neutralité fiscale) par transfert à une société belge B, établie dans un autre Etat membre de l'UE, d'actifs pour 8.500 et de dettes pour 2.500. La société A conserve des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500.

A (société belge à scinder partiellement)			
Actifs	14.000	Capital ⁶	3.000
		Réserves immunisées ⁷	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	<hr/> 14.000		<hr/> 14.000

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

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

On suppose que A a pour actionnaire une société C, ayant acquis 80 % des actions A pour un montant de 7.500.

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

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

A (après la scission partielle)			
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000
		Dettes	1.500
	<hr/> 5.500		<hr/> 5.500

⁶ Sous l'angle fiscal, le capital social est supposé se composer intégralement de capital fiscalement libéré.

⁷ Les réserves immunisées ne sont pas des réserves immunisées pouvant bénéficier, en application de l'article 47 CIR 1992, du régime de taxation étalée.

Etablissement belge de B			
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 (avant la scission partielle) à l'établissement belge de B et à A (après la scission partielle).

La valeur fiscale nette de A (avant la scission partielle) s'élève à 10.000, dont 6.000 sont transférés à l'établissement belge de B et 4.000 sont conservés par A. Les réserves taxées de A (5.000) et les réserves exonérées (2.000) sont transférées à l'établissement belge de B et à A (après la scission partielle) dans les mêmes proportions. Le capital fiscalement libéré de A (3.000) subsiste également chez A en proportion de la valeur fiscale nette du patrimoine conservé par A. Dans le chef de l'établissement belge de B, 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).

Les fonds propres fiscaux de A (après la scission partielle) et de l'établissement belge de B se présenteront dès lors comme suit:

	A (après la scission partielle)		Etablissement belge B
Capital fiscalement libéré	1.200	Dotation en capital	1.800
Réserves exonérées	800	Réserves exonérées	1.200
Réserves taxées	<u>2.000</u>	Réserves taxées	<u>3.000</u>
	<u>4.000</u>		<u>6.000</u>

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

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

A (après la scission partielle)			
Actifs	5.500	Capital	1.200
		Réserves immunisées	800
		Réserves disponibles	2.000
		Dettes	1.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>

Etablissement belge de B			
Actifs	8.500	Dotation	1.800
		Réserves immunisées	1.200
		Réserves disponibles	3.000
		Dettes	2.500
	<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

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

C conserve sa participation dans A et reçoit 80 % des nouvelles actions B émises.

Dans le chef de C, la valeur comptable de la participation détenue dans A (7.500) est décomposée proportionnellement aux valeurs réelles du patrimoine conservé par A et de celui transféré à B.

La valeur comptable de la participation détenue dans A qui correspond au patrimoine conservé par A s'élève à 3.375 (7.500 x 9.000/20.000), et la valeur comptable de la participation déte-



nue dans A qui correspond au patrimoine transféré à B s'élève à 4.125 (7.500 x 11.000/20.000).
Par suite de la scission partielle, on enregistre l'écriture suivante dans le chef de C:

Participation B	4.125		
à	Participation A	4.125	

A l'issue de l'opération de scission partielle, la valeur comptable de la participation détenue dans A s'élève à 3.375 dans le chef de C.

2. Une société belge A, sans établissement étranger, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société B détient des actions A et cette participation dans A est logée dans un établissement belge de la société B.

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

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 partiellement, transférés à la société bénéficiaire B (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 B qu'à concurrence de la fraction correspondant aux actions de la société scindée partiellement qui sont échangées contre de nouvelles actions émises par la société bénéficiaire B. Conformément à la dernière phrase de l'article 78, § 6, AR C.Soc., il est tenu compte, le cas échéant, de la modification, à la suite de la scission partielle, de la qualification fiscale des réserves de la société scindée partiellement, ce qui peut nécessiter des corrections comptables additionnelles.

Au niveau de l'établissement belge de la société B, la valeur comptable de la participation détenue dans A doit être décomposée entre la fraction correspondant au patrimoine transféré à B, et celle correspondant au patrimoine conservé par A. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés et conservés. La fraction de la valeur comptable des actions A qui correspond au patrimoine transféré à B est annulée.

Exemple 2

Supposons qu'une société A est scindée partiellement (sous le régime de la neutralité fiscale) par transfert d'une partie de son patrimoine à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE.

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

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

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

La société B a acquis 90 % des actions A pour un montant de 10.800. Ces actions sont logées dans l'établissement belge de B.

Etablissement belge de B (avant la scission partielle)			
Immobilisations corporelles	200	Dotation	2.500
Immobilisations financières ¹⁰ (Participation A 90 %)	10.800	Réserves disponibles	3.500
		Dettes	5.000
	11.000		11.000

Par suite de la scission partielle de A, effectuée sous le régime de la neutralité fiscale, la société B se voit transférer des actifs pour 8.500 et des dettes pour 2.500. La société A conserve des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500.

La valeur réelle de A (avant la scission partielle) s'élève à 20.000 et la valeur réelle de l'actif net transféré à B s'élève à 11.000; la valeur réelle du patrimoine conservé par A s'élève à 9.000.

Sans avoir égard à la composition des fonds propres, la société A (après la scission partielle) et le patrimoine qui est transféré à B se présenteront comme suit:

A (après la scission partielle)			
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

Patrimoine transféré à B			
Actifs	8.500	Fonds propres	6.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

Pour déterminer les éléments des fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A (avant la scission partielle) à B et à A (à l'issue de la scission partielle).

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

La société A (après la scission partielle) et le patrimoine transféré à l'établissement belge de B se présenteront dès lors comme suit:

A (après la scission partielle)			
Actifs	5.500	Capital	1.200
		Réserves immunisées	800
		Réserves disponibles	2.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

Patrimoine transféré à B			
Actifs	8.500	Dotation	1.800
		Réserves immunisées	1.200
		Réserves disponibles	3.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

Dans le chef de l'établissement belge de B, 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 conservé par A. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés et conservés.

¹⁰ La participation a été acquise au moment où la valeur réelle de A s'élevait à 12.000.



Par conséquent, dans le chef de l'établissement belge de B, la valeur comptable de la participation détenue dans A (10.800) correspond pour un montant de 5.940 ($10.800 \times 11.000/20.000$) au patrimoine transféré à B et pour un montant de 4.860 ($10.800 \times 9.000/20.000$) au patrimoine conservé par A. La fraction de la valeur comptable des actions A (5.940) qui correspond au patrimoine transféré à B est annulée. La participation détenue dans A demeure dans l'établissement belge de B et, à l'issue de la scission partielle, sa valeur comptable s'élève à 4.860 ($10.800 - 5.940$).

Dans le présent exemple, il est décidé d'exclure du montant pouvant fiscalement être distribué à l'actionnaire B, les réserves immunisées intégrées dans le patrimoine transféré à B¹¹. Au niveau de la comptabilité de l'établissement belge de B, chaque élément transféré des fonds propres de A qui lui est transféré ne sera repris qu'à concurrence de 10 %, en ce compris les réserves immunisées de A qui lui sont transférées.

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 au niveau de l'établissement belge bénéficiaire de B, les réserves immunisées de la société A scindée partiellement.

La réduction des réserves pourra dès lors être imputée par priorité aux réserves autres que les réserves immunisées.

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

Etablissement belge de B (après la scission partielle)			
Actifs (ex A)	8.500	Dotation ($2.500 + 1.800 \times 10\%$)	2.680
Immobilisations corporelles	200	Réserves immunisées	420
Immobilisations financières	4.860	($1.200 \times 10\% + 300$)	
[Participation A 90 %]		Réserves disponibles	3.500
		($3.500 + 3.000 \times 10\% - 300$)	
		Résultat reporté ¹²	- 540
		Dettes ($5.000 + 2.500$)	7.500
	13.560		13.560

Etant donné que, dans le présent exemple, les réserves autres que les réserves immunisées ne permettent pas de résorber l'intégralité de la réduction des réserves immunisées, a fraction non encore reconstituée de ces réserves après leur imputation à ces autres réserves, peut être reconstituée, à l'issue de la scission partielle, 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 partiellement, les réserves peuvent faire l'objet d'une reprise proportionnelle et la reconstitution des réserves immunisées au niveau de l'établissement belge de B peut également s'opérer intégralement à charge du résultat. A l'issue de l'opération de scission partielle, le bilan d'ouverture se présentera comme suit:

¹¹ En vertu de l'article 211, § 1^{er}, CIR 1992.

¹² Le résultat comptable de la fusion s'élève à -540 ($6.000 \times 90\% = 5.400$; $5.400 - 5.940 = -540$).

Etablissement belge de B (après la scission partielle)			
Actifs (ex A)	8.500	Dotation (2.500 + 1.800 x 10%)	2.680
Immobilisations corporelle	200	Réserves immunisées (1.200 x 10 %)	120
Immobilisations financières (Participation A 90 %)	4.860	Réserves disponibles (3.500 + 3.000 x 10 %)	3.800
		Résultat reporté ¹³	- 540
		Dettes (5.000 + 2.500)	7.500
	13.560		13.560

L'établissement belge de la société bénéficiaire B reprendra l'intégralité des réserves immunisées de la société A scindée partiellement (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 partielle, être reconstituée dans le chef de l'établissement belge de B, au moyen 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 partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société B détient des actions A, mais elle ne dispose pas, avant la scission partielle, d'un établissement belge.*

Exemple 3

A (société belge à scinder partiellement)			
Actifs	14.000	Capital ¹⁴	3.000
		Réserves immunisées ¹⁵	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

La société belge A, sans établissement étranger, fait l'objet d'une scission partielle par transfert d'une partie de son patrimoine à une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE. La société B détient 90 % des actions A mais elle ne dispose pas, avant la scission, d'un établissement belge.

Par suite de la scission partielle de A, réalisée sous le régime de la neutralité fiscale, la société B se voit transférer des actifs pour 8.500 et des dettes pour 2.500. La société A conserve des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500.

La scission partielle implique en principe la création d'un établissement belge de la société B. Sur base des éléments susvisés, et sans avoir égard à la composition des fonds propres de A (à l'issue de la scission partielle) et de l'établissement belge de B, la société A et l'établissement belge de B se présentent comme suit à l'issue de l'opération de scission partielle :

A (à l'issue de la scission partielle)			
Actifs	5.500	Fonds propres	4.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

¹³ Le résultat comptable de la fusion s'élève à -540 (6.000 x 90 % = 5.400; 5.400 - 5.940 = -540).

¹⁴ Sous l'angle fiscal, le capital social est supposé se composer intégralement de capital fiscalement libéré.

¹⁵ Les réserves immunisées ne sont pas des réserves immunisées pouvant bénéficier, en application de l'article 47 CIR 1992, du régime de taxation étalée



Etablissement belge de B			
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 fiscal des fonds propres fiscaux de A (avant la scission partielle) à l'établissement belge la société bénéficiaire B et à A (à l'issue de la scission partielle).

Comme dans l'exemple 1, 1.200 de réserves exonérées sont transférées à l'établissement belge de B et 1.200 de capital fiscalement libéré, 800 de réserves exonérées et 2.000 de réserves taxées sont conservés par A.

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

A (à l'issue de la scission partielle)			
Actifs	5.500	Capital	1.200
		Réserves immunisées	800
		Réserves disponibles	2.000
		Dettes	1.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>

Etablissement belge de B			
Actifs	8.500	Dotation ¹⁶	1.800
		Réserves immunisées	1.200
		Réserves disponibles	3.000
		Dettes	2.500
	<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

B. Scission partielle d'une société établie dans un autre Etat membre de l'UE par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société belge

1. Une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société belge A. La société belge A ne détient pas d'actions de la société B scindée partiellement et la société B scindée partiellement n'a pas d'établissement belge.

Exemple 4

Supposons qu'une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine social à une société belge A.

A (société belge bénéficiaire avant la scission partielle)			
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>

¹⁶ 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.

B (société à scinder partiellement)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves ¹⁷	7.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

Par suite de la scission partielle, 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 à la scission partielle.

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 B peut intégralement être considéré comme du capital fiscalement libéré. Le capital fiscalement libéré créé dans le chef de A suite à la scission partielle, 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-ci¹⁸). Si la valeur fiscale nette de l'entiereté du patrimoine de la société B s'élève à 10.000, le capital fiscalement libéré créé dans le chef de la société A à la suite de la scission partielle, s'élèvera à 1.200 ($3.000 \times 4.000/10.000$).

Le solde des fonds propres fiscaux ($4.000 - 1.200 = 2.800$) créés dans le chef de la société A à la suite de la scission partielle se compose de réserves taxées. Les 2.800 de réserves seront dès lors comptabilisées comme des réserves disponibles.

La société A se présentera comme suit après la scission partielle:

A (après la scission partielle)			
Actifs (ex B)	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
	15.500		15.500

2. Une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE, est scindée partiellement par transfert d'une partie de son patrimoine à une société belge A. La société belge A détient des actions de la société B scindée partiellement et la société B scindée partiellement n'a pas d'établissement belge.

En application 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 partiellement 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.

¹⁷ La partie transférée à A des éventuelles réserves de la société scindée partiellement 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, AR C.Soc.), et qui sont inscrites au compte de *Réserves* de 7.000, acquiert en principe sur le plan fiscal dans le chef de A le caractère d'une réserve taxée.

¹⁸ Cf. les articles 184bis et 184ter CIR 1992.



Exemple 5

A (société belge bénéficiaire avant la scission partielle)			
Immobilisations corporelles	300	Capital	2.000
Immobilisations financières ¹⁹ (Participation B 90 %)	2.900	Réserves immunisées	1.500
Actifs circulants	6.800	Réserves disponibles	4.500
		Provisions	900
		Dettes	1.100
	10.000		10.000
B (société à scinder partiellement)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves ²⁰	7.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

Par suite de la scission partielle, la société belge A se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500. La valeur réelle de la société B au moment de la scission partielle s'élève à 20.000; la valeur réelle de l'actif net transféré à la société A s'élève à 9.000 et la valeur réelle de l'actif net conservé par B s'élève à 11.000.

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 sera 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 B (2.900) doit être décomposée entre la fraction correspondant au patrimoine transféré à A, et celle correspondant au patrimoine conservé par B. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés à A et conservés par B.

Par conséquent, dans le chef de la société A, la valeur comptable de la participation détenue dans B (2.900) correspond pour un montant de 1.305 ($2.900 \times 9.000/20.000$) au patrimoine transféré à A et pour un montant de 1.595 ($2.900 \times 11.000/20.000$) au patrimoine conservé par B. La fraction de la valeur comptable des actions B (1.305) qui correspond au patrimoine transféré à A est annulée.

La participation détenue dans B est conservée par A et, à l'issue de l'opération de scission partielle, sa valeur comptable s'élève à 1.595 ($2.900 - 1.305$).

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

A (société belge bénéficiaire après la scission partielle)			
Actifs (ex B)	5.500	Capital (2.000 + 1.200 x 10%)	2.120
Immobilisations corporelles	300	Réserves immunisées (1.500 + 0)	1.500
Immobilisations financières (Participation B 90 %)	1.595	Réserves disponibles (4.500 + 2.800 x 10 %)	4.780
Actifs circulants	6.800	Bénéfice reporté ²¹	2.295
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 1.500)	2.600
	14.195		14.195

¹⁹ La participation a été acquise au moment où la valeur réelle de la société B s'élevait à 3222,22.

²⁰ 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 AR, C.Soc.), et qui sont inscrites au compte de Réserves de 7.000, acquiert en principe sur le plan fiscal dans le chef de A le caractère d'une réserve taxée.

²¹ 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 B, établie dans un autre Etat membre de l'UE et disposant d'un établissement belge, est scindée partiellement par transfert de son établissement belge à une société belge A. La société belge A ne détient pas d'actions de la société B scindée partiellement.

La société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE, transfère par scission partielle les éléments du patrimoine de son établissement belge à la société belge A. Dans le chef de la société A, la scission partielle est traitée comptablement comme indiqué dans l'exemple 4. Une différence est toutefois que les réserves immunisées de la société B scindée partiellement qui sont liées à son établissement belge et qui sont reprises, en vertu des 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 la scission partielle)			
Immobilisations	3.200	Capital	2.000
Actifs circulants	6.800	Réserves immunisées	1.500
		Réserves immunisées	4.500
		Provisions	900
		Dettes	1.100
	10.000		10.000
B (société à scinder partiellement)			
Actifs	14.000	Capital	3.000
		Réserves	7.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000
Etablissement belge de B (avant la scission partielle)			
Immobilisations corporelles	1.000	Dotation	100
		Réserves immunisées	200
		Réserves disponibles	450
		Dettes	250
	1.000		1.000

Par suite de la scission partielle, A se voit transférer les 1.000 d'actifs et les 250 de dettes de l'établissement belge de B. La valeur réelle de la société B au moment de la scission partielle s'élève à 20.000; la valeur réelle de l'actif net transféré à la société A s'élève à 1.400 et la valeur réelle de l'actif net conservé par B s'élève à 18.600.

Afin de déterminer de quels éléments se composent les fonds propres comptables transférés à A (750), il est tenu compte de la composition des fonds propres fiscaux créés dans le chef de A à la suite de la scission partielle.

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 B peut intégralement être considéré comme du capital fiscalement libéré. Le capital fiscalement libéré créé dans le chef de A suite à la scission partielle, 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 B transféré à A s'élève, par hypothèse, à 750. Si la valeur fiscale nette de l'entièreté du patrimoine de la société B s'élève à 10.000, le capital fiscalement libéré créé dans le chef de la société A à la suite à la scission partielle, s'élèvera à 225 (3.000 x 750/10.000).

En outre, les 200 de réserves immunisées de la société B scindée partiellement qui sont liées à son établissement belge et qui sont reprises, en vertu des 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 ($750 - 225 - 200 = 325$) créés dans le chef de la société A à la suite de la scission partielle, est composé de réserves taxées.

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

A (après la scission partielle)			
Actifs (ex B)	1.000	Capital (2.000 + 225)	2.225
Immobilisations	3.200	Réserves immunisées	1.700
Actifs circulants	6.800	(1.500 + 200)	
		Réserves disponibles	4.825
		(4.500 + 325)	
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 250)	1.350
	<u>11.000</u>		<u>11.000</u>

4. Une société B, établie dans un autre Etat membre de l'UE et disposant d'un établissement belge, est scindée partiellement par transfert de son établissement belge à une société belge A. La société belge A détient des actions de la société B scindée partiellement.

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

Exemple 7

A (société belge bénéficiaire avant la scission partielle)			
Immobilisations corporelles	300	Capital	2.000
Financière vaste activa ²²	2.900	Réserves immunisées	1.500
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	4.500
Actifs circulants	6.800	Provisions	900
		Dettes	1.100
	<u>10.000</u>		<u>10.000</u>

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

Etablissement belge de B (avant la scission partielle)			
Immobilisations corporelles	1.000	Dotation	100
		Réserves immunisées	200
		Réserves disponibles	450
		Dettes	250
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

Par suite de la scission partielle, les 1.000 d'actifs et les 250 de dettes de l'établissement belge de B sont transférés à A. La valeur réelle de la société B au moment de la scission partielle s'élève à 20.000; la valeur réelle de l'actif net transféré à la société A s'élève à 1.400 et la valeur réelle de l'actif net conservé par B s'élève à 18.600.

Comme indiqué dans l'exemple 6, les fonds propres fiscaux créés dans le chef de A suite à la scission partielle, se composent en principe de 225 de capital fiscalement libéré, de 200 de réserves exonérées et de 325 de réserves taxées. En raison de la participation que la société

²² La participation a été acquise au moment où la valeur réelle de la société B s'élevait à 3222,22.

A détient dans la société B scindée partiellement, le capital fiscalement libéré et les réserves taxées sont réduits à concurrence de 90 %. Les 200 de réserves fiscalement exonérées ne sont 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 B scindée partiellement, de 225 de capital, de 200 de réserves immunisées et de 325 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, chez la société bénéficiaire A, les réserves immunisées de l'établissement belge de la société B scindée partiellement. 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 B (2.900) doit être décomposée entre la fraction correspondant au patrimoine transféré à A, et celle correspondant au patrimoine conservé par B. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés à A et conservés par B.

La valeur comptable de la participation détenue dans B qui correspond au patrimoine transféré à A, s'élève à 203 ($2.900 \times 1.400/20.000$), et la valeur comptable de la participation détenue dans B qui correspond au patrimoine conservé par B s'élève à 2.697 ($2.900 \times 18.600/20.000$).

La fraction de la valeur comptable des actions B (203) qui correspond au patrimoine transféré à A est annulée. A conserve la participation détenue dans B et la valeur comptable de celle-ci s'élève à 2.697 ($2.900-203$) à l'issue de la scission partielle.

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

A (société belge bénéficiaire à l'issue de l'opération de scission partielle)			
Actifs (ex B)	1.000	Capital (2.000 + 225 x 10%)	2.022,50
Immobilisations corporelles	300	Réserves immunisées	1.552,50
Immobilisations financières	2.697	(1.500 + 200 x 10 % + 32,50)	
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	4.500
Actifs circulants	6.800	(4.500 + 325 x 10 % - 32,50)	
		Bénéfice reporté ²³	472
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 250)	1.350
	10.797		10.797

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

689	Transfert aux réserves immunisées	147,50	
	à 132	Réserves immunisées	147,50

²³ Le résultat comptable de la fusion s'élève à 472 ($750 \times 90 \% = 675; 675 - 203 = 472$).



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, les réserves peuvent faire l'objet d'une reprise proportionnelle et la reconstitution des réserves immunisées au niveau de l'établissement belge de B peut également s'opérer intégralement, dans le chef de A, à charge du résultat. A l'issue de la scission partielle, le bilan d'ouverture se présentera comme suit :

A (société belge bénéficiaire à l'issue de l'opération de scission partielle)			
Actifs (ex B)	1.000	Capital (2.000 + 225 x 10%)	2.022,50
Immobilisations corporelles	300	Réserves immunisées (1.500 + 200 x 10 %)	1.520
Immobilisations financières (Participation B 90 %)	2.697	Réserves disponibles (4.500 + 325 x 10 %)	4.532,50
Actifs circulants	6.800	Bénéfice reporté ²⁴	472
		Provisions	900
		Dettes (1.100 + 250)	1.350
	10.797		10.797

La société bénéficiaire A reprendra toutefois l'intégralité des réserves immunisées de l'établissement belge de la société B scindée partiellement (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 partielle, être reconstituée dans le chef de la société A au moyen de l'écriture de correction suivante:

689	Transfert aux réserves immunisées	180	
	à 132	Réserves immunisées	180

²⁴ Le résultat comptable de la fusion s'élève à 472 ($750 \times 90 \% = 675$; $675 - 203 = 472$).

Conception et mise en page
KARAKTERS, GENT