COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2011/11- Le traitement comptable de scissions partielles transfrontalières

Avis du 16 mars 2011

I. INTRODUCTION
II. TRAITEMENT COMPTABLE
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.
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.
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.
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.
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.
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.
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.

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 2008[2] 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 arrêté[3] (voir l'avis 2009/11 relatif au traitement comptable des scissions partielles[4], Introduction).

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, § 1er, al. 4, 2° et 231, § 2, al. 3, 1°).

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 2011/10, relatifs, respectivement, aux fusions[5] et scissions transfrontalières, des exemples seront donnés d'une scission partielle transfrontalière dans laquelle les sociétés impliquées tiennent leur comptabilité en euro.

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
	14.000		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
	5.500		5.500

Etablissement belge de 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 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	2.000	Réserves taxées	3.000
	4.000		6.000

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 immun.	800
		Réserves disp.	2.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

A (après la scission partielle)		Etablissement belge B	
Actifs	8.500	Dotation	1.800
		Réserves immun.	1.200
		Réserves disp.	3.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

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 détenue 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
	20	Réserves immunisées[9]	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	14.000		14.000

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]	10.800	Réserves disponibles	3.500
(Participation A 90 %)			
		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)

Atifs	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 immun.	800
		Réserves disp.	2.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

Patrimoine transféré à B

Actifs	8.500	Dotation	1.800
		Réserves immun.	1.200
		Réserves disp.	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.

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 x 11.000/20.000) au patrimoine transféré à B et pour un montant de 4.860 (10.800 x 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 la de 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 B[11]. 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 x 10 %)	2.680
Immobilisations corporelles	200	Réserves immunisées (1.200 x 10 % + 300)	420
Immobilisations financières (Participation A 90 %)	4.860	Réserves disponibles (3.500 3.000 x 10 % - 300)	3.500
		Résultat reporté[12]	-540
		Dettes	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 :

Etablissement belge de B (après la scission partielle)

Actifs	8.500	Dotation (2.500 + 1.800 x 10 %)	2.680
Immobilisations corporelles	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

Etablissement belge de 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 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 immun.	800
		Réserves disp.	2.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

Etablissement belge de B

Actifs	8.500	Dotation[16]	1.800
		Réserves immun.	1.200
		Réserves disp.	3.000
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

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
	10.000		10.000

B (société à scinder partiellement)

Actifs	14.000	Capital	3.000
Active		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-ci[18]). 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 de la scission partielle, s'élèvera à 1.200 (3.000 x 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
Actifs circulants	6.800	(1.500 + 0)	
		Réserves disponibles	7.300
		(4.500 + 2.800)	
		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.

Exemple 5

A (société belge bénéficiaire avant la scission partielle)

Immobilisations corporelles	300	Capital	2.000
Immobilisations financières[19]	2.900	Réserves immunisées	1.500
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	4.500
Actifs circulants	6.800	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 x 9.000/20.000) au patrimoine transféré à A et pour un montant de 1.595 (2.900 x 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
mmobilisations corporelles	300	Réserves immunisées	1.500
Immobilisations financières	1.595	(1.500 + 0)	
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	4.780
Actifs circulants	6.800	(4.500 + 2.800 x 10 %)	
		Bénéfice reporté[21]	2.295
		Provisions	900
		Dettes	2.600
	14.195		14.195

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 disponible	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
	11.000		11.000

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
Immobilisations financières[22] (Participation B 90 %)	2.900	Réserves immunisées	1.500
		Réserves disponibles	4.500
Actifs circulants	6.800	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, 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 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 x 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 x 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 la 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	1.350
	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

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
mmobilisations corporelles	300	Réserves immunisées	1.520
Immobilisations financières	2.697	(1.500 + 200 x 10 %)	
(Participation B 90 %)		Réserves disponibles	4.532,50
Actifs circulants	6.800	(4.500 + 325 x 10 %)	
		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

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, p. 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, pp. 59 et suiv.

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

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.

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.

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

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

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

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.

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.

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.

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 x 90 % = 3.600; 3.600 – 1.305 = 2.295).

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

23 Le résultat comptable de la fusion s'élève à 472 (750 x 90 % = 675; 675 – 203 = 472).

24 Le résultat comptable de la fusion s'élève à 472 (750 x 90 % = 675; 675 – 203 = 472).