

De fiscale implicaties van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen

Les implications fiscales du nouveau Code des sociétés et des associations

Luc De Broe

hoogleraar KU Leuven, Titularis Deloitte Chair in International & EU Tax Law, Advocaat-vennoot
Laga

Daniel Garabedian

professeur et directeur du Master en droit fiscal à l'ULB, avocat à la Cour de cassation
(Liedekerke)

IFA Belgium 14.05.2019

I. Algemeen

Algemeen

- Uitgangspunt: wijzigingen WVV dienen **fiscaal neutraal** te zijn!

Ingrijpende vennootschapsrechtelijke wijzigingen



Ingrijpende fiscaalrechtelijke wijzigingen nodig om neutraliteit te bewaren

- Waar? WIB, WBTW, W.Reg., W.Succ., WDRT = Wet 17 maart 2019, BS, 10 mei 2019
- Regionaal: Vlaams Decreet 21 december 2018 - andere regio's ??

3

II. Le nouveau critère de « nationalité » des sociétés

4

A. Quel changement ?

Avant

Code des sociétés et Code de droit international privé

Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR)

Théorie du siège réel

Théorie du siège réel

Dans les deux cas le critère était le lieu de direction effective : réunions habituelles du CA et de l'AG, comptabilité, archives

⇒ Une société assujettie à l'impôt des sociétés (ISoc) était nécessairement régie par le droit des sociétés belge

⇒ Le CIR est rédigé en partant de cette idée
(ex. : « fusion » pas définie car référence implicite au Code des sociétés belge)

5

A. Quel changement ?

Avant

Code des sociétés et Code de droit international privé

Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR)

Théorie du siège réel

Théorie du siège réel

Dans les deux cas le critère était le lieu de direction effective : réunions habituelles du CA et de l'AG, comptabilité, archives

⇒ Une société assujettie à l'impôt des sociétés (ISoc) était nécessairement régie par le droit des sociétés belge

⇒ Le CIR est rédigé en partant de cette idée
(ex. : « fusion » pas définie car référence implicite au Code des sociétés belge)

6

Après**Code des sociétés et Code de droit international privé****Théorie du siège statutaire**

la société est régie par le droit des sociétés de l'Etat de son siège tel qu'indiqué dans ses statuts (même Etat hors UE)

⇒ Une société assujettie à l'ISoc n'est donc plus nécessairement de droit belge : elle peut être de droit italien, anglais, maltais, panaméen ...

⇒ Adaptations du CIR nécessaires

Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR)**Théorie du siège réel**

conservée car c'est le critère de fiscal international habituel

7

B. Adaptation de la définition de « société résidente »

Le CIR désigne la société assujettie à l'ISoc comme la « **société résidente** » - ces termes sont définis dans l'art. 2

 Définition du terme « société »

- la définition du CIR se réfère aux organismes « dotés de la personnalité juridique »
- Quid si la société est régie par un droit étranger qui ne connaît pas notre notion de personnalité juridique ?

8

□ Définition du terme « société » (CIR, art. 2) (suite)

- La notion de « société » de droit étranger est dès lors étendue aux organismes qui ont une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge avec personnalité juridique → enrôlement au nom de l'organisme

(Cette règle existait déjà à l'impôt des non-résidents mais seulement pour la taxation des revenus belges de la société elle-même – Limite rétablie pour l'INR par amendement n° 6)

- Si enrôlement erroné au nom de l'organisme ou des associés, nouvelle cotisation possible au nom des associés, ou vice-versa (CIR, art. 357)
- Recouvrement à charge des associés en proportion de leur part dans les capitaux propres (sans préjudice du droit commun) (CIR, art. 399^{quater})

9

□ Définition de l'expression « société résidente » (CIR, art. 2)

- L'expression traditionnelle du CIR pour désigner le « siège réel » d'une société en Belgique est :
« *siège social, principal établissement ou siège de direction ou d'administration* »
- Redondances mais expression conservée car traditionnelle
- Les mots « siège social » sont toutefois supprimés car devenus ambigus

Rem. : aussi insertion d'une définition de l'expression « société établie dans un Etat ou un groupe d'Etat » (p. ex. « établie dans l'EEE » : vise l'Etat du domicile fiscal)

10

- ❑ **Définition de l'expression « société résidente »** (CIR, art. 2) (suite)
 - On conserve donc le critère du siège réel mais :
 - Si le siège statutaire est en Belgique, l'administration pourra présumer, *juris tantum*, que le siège réel est aussi en Belgique (*plerumque fit* – facilité)
 - Si le siège statutaire est en Belgique et le siège réel à l'étranger, assujettissement à l'ISoc si pas de domicile fiscal dans une Etat étranger (évite les doubles non-résidence)

Rem. : aussi insertion d'une définition de l'expression « société établie dans un Etat ou un groupe d'Etat » : vise l'Etat du domicile fiscal

11

C. Référence aux règles comptables belges

- Le bénéfice imposable est en principe déterminé sur la base des règles comptables
- Quid si la société est régie par un droit étranger et n'est donc pas soumise au droit comptable belge ?
- Le CIR précise dès lors désormais que le bénéfice imposable est déterminé sur la base des règles comptables belges (CIR, art. 24)
- Le CIR prévoit en outre désormais une obligation fiscale de tenir une comptabilité suivant les règles belges, et de joindre ces comptes annuels à la déclaration (dérogation possible par AR) (CIR, art. 307, §2/1, et 320/1)

12

D. Définition et régime des restructurations (fusions, scissions, etc.)

□ Définition des restructurations (CIR, art. 2)

- Jusqu'ici, pas de définition des fusions, etc. dans le CIR, celui-ci renvoyait implicitement au CSoc puisque le droit des sociétés belge était nécessairement applicable

(depuis quelques années, la société absorbante ou bénéficiaire peut être étrangère; le CIR renvoie en ce cas aux « dispositions analogues du droit des sociétés applicables » - CIR, art. 211)

13

□ Définition des restructurations (CIR, art. 2) (suite)

- Désormais, toute société impliquée dans l'opération peut être régie par un droit étranger
- Une définition autonome des restructurations est dès lors insérée dans le CIR
- Pas de changement de fond par rapport à ce que prévoyait le CSoc car la définition est très étroitement inspirée de celle du CSA et de la Directive fiscale « fusions » 2009/133/CEE
- Si une ASBL, AISBL, fondation est assujettie à l'ISoc, elle peut aussi se faire absorber ou se scinder (cf. CSA, Livre XIII, et Amendement 8)

14

❑ **Taxation / Exonération des restructurations** (CIR, art. 210 et 211)

- Régime de neutralité : suppression de la condition de conformité au droit des sociétés
- Taxation : nouvelle règle « balai » : assimilation fiscale à une liquidation si (art. 210) :
 - soit la société est dissoute sans faire l'objet d'une des restructurations définies (et sans procéder à un « partage total de l'avoir social » au sens fiscal, sans quoi le régime de la liquidation proprement-dit s'applique),

15

❑ **Régime de taxation / exonération** (CIR, art. 210 et 211) (suite)

- soit la société transfère tout ou partie de son avoir social dans le cadre d'une opération analogue à une « opération assimilée à la scission » (« scission partielle » mais ne correspondant pas à la définition de cette opération

Exemples : soulte de plus de 10 %, remise d'actions de la société mère ...

- Etablissement de l'impôt : aussi dans le chef de la société bénéficiaire à partir du moment où la société transférante n'existe plus en tant que personne morale (CIR, art. 365)

16

E. Transfert transfrontalier du siège statutaire ou « transformation » transfrontalière

(Transformation d'une personne morale de droit belge en une personne morale de droit étranger ou transformation d'une personne *morale de droit étranger en une personne morale de droit belge*)

- Si pas de transfert du siège réel, régime fiscal de la transformation : neutralité fiscale si la transformation se fait sans rupture de la personnalité juridique et conformément au droit des personnes morales applicable (CIR, art. 210, § 1^{er}, 3^o, et 214, § 1^{er}, al. 1^{er})
- Si transfert du siège réel, régime, inchangé, du transfert de siège : cf. liquidation sauf pour les éléments maintenues dans un établissement belge (CIR, art. 210, § 1^{er}, 4^o, et 214bis)

17

F. Formes de sociétés et directives UE

- Les directives fiscales « mère-filiale » et « réorganisations » sont applicables aux formes de sociétés énumérées dans l'annexe 1, c'est-à-dire, en ce qui concerne les formes belges de sociétés :
 - D'une part, toutes les sociétés « constituées conformément au droit belge et assujetties à l'impôt des sociétés en Belgique »
 - D'autre part, les formes expressément énumérées :
 - « Les sociétés de droit belge dénommées « société anonyme », « société en commandite par actions », « société privée à responsabilité limitée », « société coopérative à responsabilité limitée », « société coopérative à responsabilité illimitée », « société en nom collectif », « société en commandite simple »
 - Les entités de droit public qui ont adopté une de ces formes juridiques »

18

Nouveau critère de « nationalité »

- Les nouvelles formes de sociétés de droit belge ne sont donc pas visées dans le cas où elles n'ont pas leur siège réel en Belgique
 - ⇒ Solution : dans le CIR la définition de « société intra-européenne » est étendue pour viser également la SRL, la SC et la SComm (art. 2, §1^{er}, 5^o.b)bis) ; AR/CIR sera adapté dans le même sens pour les exonérations de PM
- Application de ces deux directives par les autres Etats membres : pas de difficulté si siège statutaire et siège réel en Belgique — Situation plus douteuse si nouvelle forme et siège statutaire en Belgique mais siège réel dans un autre Etat membre
- Directive intérêts-redevances : vise uniquement la SA, la SCA et la SPRL (plus entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé) —> problème potentiel pour nouvelles formes dans les autres Etats membres même si siège statutaire et siège réel est en Belgique

19

III. Kapitaal

20

Kapitaal

WVV

- Schraping
“maatschappelijk kapitaal”
(uitz. NV)
- Overgangsbepaling: BVBA met kapitaal →
automatische omzetting in
onbeschikbare eigen
vermogensrekening
zonder statutenwijziging
(Art. 39 §2 Wet 23 maart
2019)

WIB (nieuw)

- Aanpassing begrippen
 - Eigen begrip ‘kapitaal’ voor
kapitaalvennootschap en
vennootschap zonder kapitaal:
 - Kapitaalvennootschap: kapitaalbegrip
NV uit WVV of geldend
rechtspersonenrecht voor andere
types
 - Kapitaallose vennootschap = EV
gevormd door inbrengen in geld of in
natura (uitz. inbreng in nijverheid)
(art. 2, §1 WIB)
- Uitsluiting gemotiveerd door
mogelijke misbruiken maar
globale fiscale regeling gewenst

21

Kapitaal

WVV

- Schraping
“maatschappelijk kapitaal”
(uitz. NV) (vervolg)

WIB (nieuw)

- Aanpassing begrippen
 - ‘Gestort kapitaal’ (art.2, §1, 6° en 184 WIB):
= kapitaal voor zover gevormd door werkelijk
gestorte inbrengen in geld of in natura (uitz.
nijverheid), in zoverre er geen terugbetaling
of vermindering heeft plaatsgevonden
- UP en winstbewijzen = gestort kapitaal onder
huidige voorwaarden (met schrapping
statutaire onbeschikbaarheid UP)
- Uitbreiding naar buitenlandse
vennootschappen
- Voor verenigingen etc. aan VenB onderworpen
 - gestort kapitaal = beperkt tot inbrengen
die door de inbrenger/ rechthebbenden
wettelijk kunnen worden teruggenomen

22

IV. VVPRbis

23

VVPRbis

- Uitzondering neutraliteit
- Huidig Art. 269, §2, 3de lid WIB: vennootschap zonder minimaal kapitaal is uitgesloten van VVPRbis-regeling
 - WVV schaft kapitaalvereiste af
 - WIB (nieuw) schrapt vereiste eveneens voor VVPRbis
 - Ook vennootschap zonder minimaal kapitaal kan genieten van VVPRbis-regeling

24

V. Les acquisitions d'actions propres

A. Position du problème

- Le CIR assimile une acquisition d'actions propres à une distribution de dividende taxable, à concurrence de la partie du prix d'achat qui excède le capital libéré représenté par les actions acquises (le « boni d'acquisition ») (CIR, art. 186)
- mais si les actions propres acquises sont conservées en portefeuille, la taxation est reportée jusqu'au moment où les actions propres sont annulées
- si les actions propres sont conservées mais font l'objet d'une réduction de valeur, le boni d'acquisition est assimilé à un dividende à concurrence de la réduction de valeur ou de la moins-value

Acquisition d'actions propres

- La conservation des actions propres en portefeuille permet donc de reporter la taxation comme dividende indéfiniment (ou plus précisément jusqu'à la liquidation de la société), sauf si les actions doivent entretemps faire l'objet d'une réduction de valeur
- Le CSoc actuel limite à 20 % la quantité d'actions propres pouvant être conservées en portefeuille → le report de taxation peut donc porter sur maximum 20 % des actions
- **Or** le CSA supprime cette limite de 20 %

27

Acquisition d'actions propres

B. Adaptations du CIR **Au moment de l'acquisition**

- Pour assurer la neutralité de la réforme du droit des sociétés, le CIR prévoit désormais que les actions conservées en portefeuille au-delà de la limite de 20 % sont réputées détruites pour l'application de l'article 186 du CIR
→ taxation immédiate du boni d'acquisition
- En cas d'acquisitions simultanées auprès de plusieurs cédants et/ou pour des prix différents, la fiction de destruction est le cas échéant appliquée de façon proportionnelle au nombre d'actions cédées par chaque cédant et/ou à chaque prix différent (règle supplétive)

28

□ **Au moment de l'acquisition (suite)**

- Exemple : une société dont le capital est représenté par 100 actions a en portefeuille 17 actions propres et souhaite acquérir 8 actions propres supplémentaires et les conserver en portefeuille
 - Si préalablement à la nouvelle acquisition, la société annule ou aliène 5 des 17 actions propres qu'elle a en portefeuille, la règle nouvelle ne jouera pas
 - Si, en revanche, elle conserve en portefeuille ces 17 actions propres, 5 des 8 actions propres nouvellement acquises et conservées en portefeuille seront fiscalement censées détruites dès l'acquisition

29

□ **Traitement fiscal des actions propres qui sont conservées mais censées détruites (CIR, art. 186 et 188)**

- La valeur fiscale nette des actions censées détruites est égale à zéro et la valeur pour laquelle elles sont inscrites au bilan est traitée comme une plus-value exprimée non réalisée
- Si les actions sont aliénées :
 - la plus-value ou moins-value réalisée est traitée comme une plus-value ou moins-value sur actions ordinaire
 - Le capital libéré (au sens fiscal) représenté par les actions aliénées est reconstitué (max. à concurrence du prix de revente)

30

Acquisition d'actions propres

- ❑ **Traitement fiscal des actions propres qui sont conservées mais censées détruites** (CIR, art. 186 et 188) (suite)

Exemple chiffré : voir l'exposé des motifs

31

VI. Not-for-profit sector

32

Not-for-profit sector

WVV

- VZW toegelaten economische activiteiten te ontplooiën – geen winstoogmerk
- VZW = onderneming (art. I.1, 1°, b WER)
- Nieuwe transformatie: vennootschap omzetten in VZW

WIB (nieuw)

- Vaker VenB?
 - Geen wijziging art. 2, 5° WIB – *'onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard'*
 - Geen wijziging art. 182 WIB – *'bijkomstige' economische activiteit / niet volgens nijverheids- of handelsmethoden'*
 - Nieuwe realiteit zal landschap veranderen: level playing met de concurrerende vennootschap
- Mogelijks overgang VenB naar RPB: art. 210/1 WIB (ontbinding/vereffening = taxatie latente MW en vrijgestelde reserve) – art. 413/1 WIB (optie: spreiding taxatie over 5 jaar)
 - art. 18, 1ste lid, 2°ter WIB niet van toepassing: geen uitkering aan AH dus geen RV

33

Not-for-profit sector

WVV

- VSO verdwijnt en wordt 'CV erkend als *sociale onderneming (SO)*'
 - Vennootschap kan belangeloos doel nastreven
 - Bestaande VSO's vermoeden van erkenning
- MvT:
 - "...als er bij de toekomstige aandeelhouders werkelijk geen enkel uitkeringsoogmerk voorligt, zij best de VZW kunnen aanwenden..."*
- Omvorming
 - VSO naar CV erkende SO
 - VSO naar VZW
 - VZW naar CV erkende SO (uniek)

WIB (nieuw)

- Neutraliteit
 - Huidig regime ~adm. standpunt: principe VenB tenzij:
 - winstuitkering uitgesloten in statuten EN
 - geen onderneming/art. 181 WIB/art. 182 WIB
 - Neutraliteit: blijft van toepassing
 - Maar MvT: altijd winstuitkeringsoogmerk
 - altijd VenB?
- Fiscale gevolgen omvorming afhankelijk van feit of VSO/VZW in VenB of RPB belast wordt en of CV SO/VZW in VenB of RPB belast wordt
 - Overgang RPB > VenB: art. 184 quater WIB en nieuwe wet 17 maart 2019
 - Overgang VenB > RPB: zie slide 33

34

VII. Afschafte rechtsvormen

Landbouwvennootschap

WVV

- Landbouwvennootschap (rechtsvorm gelijk op VOF/CommV) wordt LO: VOFLO, CommVLO, BVLO of CVLO
- Erkenning als landbouwonderneming (LO)
 - Bestaande LV's vermoeden van erkenning

WIB (nieuw)

- Huidig regime: landbouwvennootschap is fiscaal transparant, tenzij ze opteert voor VenB (art. 29)
- Nieuw regime
 - Neutraliteit: art. 29 WIB enkel voorzien voor VOFLO en CommVLO
 - Indien wijziging doel naar LO en vorm van VOFLO/CommVLO: art. 210, 7° WIB (ontbinding/vereffening = taxatie latente MW en vrijgestelde reserve)
 - Overgang LO VenB naar transparantie: art. 210, 8° WIB (ontbinding/vereffening)

Economisch samenwerkingsverband

WVV

- Rechtsvorm ESV wordt uitgefaseerd – omzetting in VOF

WIB (nieuw)

- Huidig regime: ESV is fiscaal transparant (art. 29, §1 WIB)
- Nieuw regime
 - Neutraliteit: transparantie blijft voor omgezette ESV op voorwaarde dat:
 - VOF heeft als doel de econ bedrijvigheid van de vennoten te vergemakelijken of te ontwikkelen, of de resultaten hiervan te verbeteren of te vergroten; en
 - De bedrijvigheid van de VOF sluit aan bij deze van de vennoten en is van ondergeschikte betekenis

37

VIII. BTW

WVV

- Schraping begrippen 'burgelijke' c.q. 'handelsvennootschap'

BTW

WBTW (nieuw)

- Idem
- Landbouwondernemingen
 - Huidig regime:
handelsvennootschap uitgesloten van vereenvoudigingsregel (art. 57, §6 WBTW) > burgerlijke landbouwvennootschap niet uitgesloten
 - Nieuw regime: uitsluiting enkel *"wanneer de activiteit wordt uitgeoefend onder de vorm van een vennootschap die niet erkend is als landbouwonderneming"*

39

IX. Entrée en vigueur – Droit transitoire

- Entrée en vigueur le 1^{er} mai 2019
- Les dispositions fiscales nouvelles s'appliquent en principe dès cette date pour toutes les sociétés
- Pour toute clarté, la loi nouvelle précise qu'elle « est applicable » aux restructurations, remboursements de capital, etc. « effectués à partir de cette date »
 - maintien des effets fiscaux des opérations réalisées avant cette date

- Si la société existait déjà au 1er mai 2019 :
 - aussi longtemps que la société reste régie par l'ancien Csoc (p. ex. en 2019), les références des codes fiscaux à cet ancien code restent applicables
 - aussi longtemps que la société conserve une forme juridique abrogée (ex.: SCRI, SCA, GIE), les références des codes fiscaux à cette forme juridique restent applicables