

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Scissions partielles, disposition anti-abus et jurisprudence du S.D.A.".

Auteur : Grincel, Alina

Promoteur(s) : Levaux, Marc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/11753>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Scissions partielles, disposition anti-abus et jurisprudence du S.D.A.

Alina GRINCEL

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Marc Levaux

Remerciements

Je tiens à remercier les personnes qui m'ont aidées dans la réalisation de ce travail de fin d'études. J'adresse mes remerciements à Maître Marc Levaux, qui a accepté d'être le promoteur de ce travail. Je le remercie pour ses conseils, ses avis précieux et l'exemple pratique que j'ai pu utiliser dans mon travail. Je remercie également mes professeurs de l'Haute Ecole de Commerce de Liège, qui sont également les titulaires de ce travail, Maîtres Jean Bublot et Aymeric Nollet. Je remercie mes collègues du cabinet pour leurs conseils et leur écoute, ainsi que pour le deuxième exemple pratique. Mes remerciements vont également à Monsieur Bernard Hubaux, qui a eu la gentillesse de relire et corriger ce travail. Je remercie mon mari et mes enfants pour leur patience et encouragements.

Table des matières

Introduction.....	4
Chapitre 1. De la scission partielle : mécanisme et aspects fiscaux	5
La définition	5
Aspects comptables et juridiques (procéduraux)	5
Aspects fiscaux.....	7
Impôt sur les revenus.....	8
TVA.....	9
Droit d'enregistrement.....	11
Chapitre 2. Notion d'une branche d'activité.....	13
Définition	13
Apport en société, scission partielle ou vente d'une branche d'activité : les mécanismes ...	14
Législation européenne et nationale.....	15
Avantages et inconvénients d'une scission partielle par rapport à un apport d'une branche d'activité par la société.....	16
Exemple pratique n° 1 : scission partielle, transfert d'une branche immobilière dans une société d'exploitation	18
Exemple pratique n° 2 : scission partielle, transfert d'une branche d'activité opérationnelle	20
Chapitre 3. Abus fiscal.....	22
Disposition anti-abus européenne dans la matière de réorganisation d'entreprises.....	22
Dispositions générales anti-abus	23
Impôts directs	23
T.V.A.....	25
Droit d'enregistrement.....	25
Disposition spécifique anti-abus liée aux scissions partielles.....	26
Schéma décisionnel	28
Selon la directive fusions.....	28
Approche du SDA	29
Chapitre 4. Jurisprudence du SDA	31
La compétence du Service des décisions anticipées en matière d'abus fiscal	31
Analyse du canevas proposé par le SDA en matière des scissions partielles	32

Analyse de la jurisprudence du SDA en matière des scissions partielles	33
Présence d'un avantage fiscal.....	34
Motifs de l'opération	35
Engagements du demandeur en matière de cession d'actions.....	37
Conclusion	39
Annexe 1	40
Bibliographie	42
Législation européenne	42
Législation belge	42
Jurisprudence CJUE	42
Jurisprudence belge	43
Jurisprudence SDA.....	43
Ouvrages et contributions dans les ouvrages	43

Introduction

Tout d'abord, avant d'entrer dans le sujet principal de ce travail, je souhaiterais expliquer pourquoi les scissions partielles représentent une partie essentielle de mon métier d'expert-comptable.

Les clients des fiduciaires étant principalement les petites et moyennes entreprises, les scissions, fusions et transformations des entreprises sont des outils importants de protection du patrimoine immobilier, de la restructuration des activités opérationnelles, ou tout simplement de la réorganisation de la structure administrative du groupe. Les objectifs de ces opérations peuvent être purement économiques, par exemple la réduction des coûts administratifs, la gestion spécifique des différents secteurs d'entreprise, la diversification des activités opérationnelles, et plusieurs autres, mais également patrimoniales et familiales.

Dans ce travail, je souhaiterais me concentrer sur les questions théoriques. Tout d'abord en définissant particulièrement le champ de recherche, l'historique des modifications législatives et les notions principales, au vu de l'apparition récente (en mai 2019) du nouveau Code des Sociétés et des Associations et des changements importants dans le Code des impôts sur les revenus de 1992.

En effet, plusieurs modifications ont été apportées aux articles des lois concernant les scissions partielles.

La notion d'abus fiscal a été le sujet des nombreux ouvrages depuis la modification de l'article 344, §1 du Code des impôts sur les revenus mais nous verrons ici également la mesure spécifique anti-abus concernant les réorganisations des entreprises.

Ensuite, la notion de la branche d'activité autonome ou universalité de biens sera examinée sous la lumière des directives européennes, ainsi que des lois nationales. Je me plongerai ensuite dans les différentes mesures anti-abus applicables aux scissions partielles. Enfin, nous verrons l'historique de la jurisprudence du SDA et la raison même de l'existence de cette jurisprudence.

Le but de mon travail est la recherche de la manière la plus sécurisée d'effectuer une scission partielle en évitant les pièges existants dans la matière, afin de garantir la meilleure sécurité juridique possible au client. Plusieurs exemples pratiques seront examinés dans les chapitres 2 et 4 concernant les scissions partielles avec et sans demande de décision anticipée de l'administration fiscale. Les risques inhérents à ces opérations sont examinés sur base de la jurisprudence existante du Service des décisions anticipées.

Chapitre 1. De la scission partielle : mécanisme et aspects fiscaux

La définition

La notion de la scission partielle a été introduite en Belgique par la loi du 13/04/1995. Parfois on appelle cette opération « spin-off », au contraire de « split-off », où la société-mère est dissoute, dans le cas de scission partielle la société mère continue à exister. Les travaux préparatoires de la loi du 16 juillet 2001 ont donné la définition de la scission partielle : « *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.

Dans le cadre de l'ancien Code des Sociétés, le régime des scissions partielles n'était pas défini dans la législation en tant que tel, mais était soumis au régime ordinaire des scissions. Maintenant le nouvel article 12 :8, 1° du Code des Sociétés et Associations assimile à la scission « *l'opération par laquelle une société transfère sans dissolution une partie de son patrimoine, activement et passivement, à une ou plusieurs sociétés, existantes ou qu'elle constitue, moyennant l'attribution aux associés ou actionnaires de la société transférante de parts ou actions de la ou des sociétés bénéficiaires et, le cas échéant, d'une soulte en espèces ne dépassant pas le dixième de la valeur nominale des actions ou parts attribuées ou, à défaut de valeur nominale, de leur part comptable* »². Cette disposition n'exige pas, cependant, que la partie transférée concerne une branche d'activité autonome.

Le CSA continue à assimiler la scission partielle à une scission ordinaire sur le plan procédural (articles 12 :60 à 12 :76 CSA).

La scission partielle « silencieuse » est un sous-type de la scission partielle quand la société mère détient déjà l'intégralité des actions de la société filiale, et une partie de patrimoine est transféré à la société mère sans la dissolution de la société fille.

Aspects comptables et juridiques (procéduraux)

L'opération de scission partielle reste un cas d'exception parce que dans les principes généraux de la scission, la société transfère l'intégralité de son patrimoine à une autre société par suite de sa dissolution sans liquidation. Dans les travaux préparatoires de la loi du 16 juillet 2001, il est possible d'observer également que le législateur prend les initiatives pour que la scission partielle soit considérée comme une opération neutre sur le plan fiscal. La Commission des Normes Comptables considère qu'il y a lieu d'appliquer le régime du Codes des Sociétés et des Associations dans le souci de cohérence : « *la Commission a entendu relever qu'une opération*

¹ Doc.parl., Ch., sess.ord. 2000-2001, n°50, 1052/003, p.6

² Art. 12 :8, 1° CSA

de ce type est de préférence à considérer comme une opération de scission à caractère particulier »³.

Ce point de vue s'inscrit en outre dans la volonté du législateur d'aligner le traitement fiscal de la scission partielle sur celui réservé aux scissions ordinaires. Cette approche instaure deux fictions légales :

- Suite à l'opération de scission, les actions de la société A (avant scission) sont considérées comme échangées contre ces mêmes actions A (après scission) et des nouvelles actions de la société bénéficiaire B ;
- La fiction légale instaurée par l'article 213, alinéa 3, CIR92, qui propose de traiter les cas de scission partielle sur le même pied que la scission ordinaire.

Cependant, une incertitude fiscale existe toujours et nous allons examiner cette insécurité dans les chapitres à venir.

Le mécanisme juridique des scissions partielles est le même que pour les scissions classiques, la procédure est décrite dans le Code des Sociétés et Associations, de l'articles de 12 : 59 à l'article 12 :91, sous réserves des spécificités de la scission partielle.

Tout d'abord, les organes d'administration des sociétés participant à la scission doivent présenter un projet de scission partielle par acte authentique ou par acte sous seing privé. Le projet doit être déposé par chaque société participant à la scission au greffe du tribunal de l'entreprise et publié par extrait ou mention au Moniteur Belge. Le dépôt doit avoir lieu au minimum 6 semaines avant l'assemblée générale extraordinaire qui prend la décision de scission (art 12 :59 CSA).

Le projet de scission doit obligatoirement contenir la description et la répartition des éléments du patrimoine actif et passif à transférer à chacune des sociétés bénéficiaires. Le projet doit également contenir la répartition des actions ou parts des sociétés bénéficiaires aux associés de la société à scinder, ainsi que le critère sur lequel cette répartition est fondée.

Dans notre cas de scission partielle, le projet doit obligatoirement porter sur la répartition des éléments transférés activement et passivement entre les sociétés bénéficiaires. Si un élément de l'actif ou passif n'est pas attribué dans le projet de scission, l'élément reste acquis dans la société partiellement scindée⁴.

L'assemblée décide de la scission dans le respect des règles de présence et majorité, décrits à l'article 12 :67 CSA. Dans chaque société participant à la scission, le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire est établi par acte authentique (à peine de nullité). Les actes constatant la décision de scission sont déposés et publiés par extrait simultanément dans les 10 jours du dépôt de l'acte (art. 12 : 68 – 12 : 70 CSA).

³ Avis CNC 2009/11 – Le traitement comptable des scissions partielles

⁴ Doc. Parl. Chambre, sess. ord., 2017-2018, n) 54-3119/001, p. 299.

Aspects fiscaux

Législation européenne

La directive européenne 90/434CE du 23/07/1990 prévoit un régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions. Mais c'est la directive 2005/19 CE du 17 février 2005 qui intègre les scissions partielles dans les opérations visées par la directive de 1990⁵. La définition de la scission partielle y est d'ailleurs donnée dans l'article 2 de la directive : « *l'opération par laquelle une société transfère, sans être dissoute, une ou plusieurs branches d'activité à une ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, en laissant au moins une branche d'activité dans la société apporteuse, en échange de l'attribution à ses associés, au prorata, de titres représentatifs du capital social des sociétés qui bénéficient des éléments d'actif et de passif, et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres* ».

La directive exige que la scission s'opère sur une branche d'activité économique autonome pour être couverte par le champ d'application de la directive. L'article 2, i de la directive 90/434CE du 23/07/1990 définit la notion de branche d'activité comme « *l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constitue, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens* »⁶. L'analyse d'une branche d'activité se fait en 2 étapes :

- D'abord les aspects fonctionnels de l'exploitation sont analysés, la branche d'activité doit fonctionner comme une entreprise autonome ;
- Ensuite, la capacité financière de la société bénéficiaire est analysée afin d'estimer si cette branche est capable de fonctionner de manière autonome.

La CJUE a estimé le 13 octobre 1992 qu' « *une succursale constitue une branche d'activité au sens de l'article 7, paragraphe 1, sous b), de la directive 69/335(8) dès lors qu'elle constitue un ensemble de biens et de personnes capables de concourir à la réalisation d'une activité déterminée* ». Elle précise encore que « *seul l'exercice de cette activité doit être pris en considération afin de déterminer si une partie d'entreprise constitue une branche d'activité, même si cette activité est financée au moyen de ressources fournies par l'établissement principal ou si elle est exercée par l'entité considérée en exécution d'instructions données par cet établissement* ».⁷

La législation européenne est constante dans sa définition. Les actifs et les passifs liés à l'activité transférée doivent globalement faire l'objet du transfert.

En Belgique, la notion d'une branche d'activité est apparue d'abord au niveau comptable et fiscal, et seulement en 1995 dans le Code des Sociétés : « *un ensemble qui, du point de vue*

⁵ Directive 2005/19 CE du 17/02/2005, considérant 9 et art 1 a

⁶ Directive 90/434/CE du 23/07/1990, art. 2

⁷ CJCE, 13 octobre 1992, Commerz-Credit-Bank, C-50/91

technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité autonome, et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens »⁸. Le commentaire administratif du CIR 92 indique que « *par branche d'activité d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole, il y a lieu d'entendre l'ensemble des éléments qui sont investis dans une division de cette entreprise et constituent, au point de vue technique, une exploitation indépendante, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens* »⁹.

La doctrine diffère sur le sujet si tous les actifs et passifs d'une branche d'activité doivent être transférés. Certains auteurs défendent le point de vue que oui et l'article 12 :10 CSA ne pourrait pas être d'application dans le cas inverse. Les autres disent que la société bénéficiaire doit être analysée afin de définir si la branche pourrait fonctionner sans certains actifs et passifs qui sont restés dans la société initiale.

Nous examinerons cette question en détail dans le chapitre sur la notion d'une branche d'activité.

Impôt sur les revenus

En principe, les plus-values réalisées sur les actifs de l'entreprise sont taxables. Le régime ordinaire d'imposition des plus-values est décrit dans l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o du Code de impôts sur les revenus (CIR 92). Les plus-values sur les actifs sont donc taxables en tant que le bénéfice d'entreprise.

Cependant, il existe des nombreuses exceptions. L'exonération ou l'immunisation temporaires des plus-values sont habituellement soumises à la condition d'intangibilité (lorsque la plus-value est exprimée dans la comptabilité).

Les plus-values latentes sont taxables à partir du moment où la société arrête l'application des règles comptables de continuité et comptabilise les actifs à leur valeur du marché. L'article 208 du C.I.R. 92 précise que les plus-values constatées à l'occasion du partage de l'avoir social (liquidation) sont considérées en tant que bénéfices taxables.

Et quid des scissions ? Les scissions classiques impliquent normalement la liquidation de la société scindée. Cependant, les opérations de fusion et de scission sont fiscalement neutres suivant l'article 211, alinéa 2, C.I.R. 92 à condition que « *1° la société absorbante ou bénéficiaire soit une société résidente ou une société intra-européenne ; 2° ... 3° l'opération répond au prescrit de l'article 183bis.* ». Evidemment, si les conditions ne sont pas respectées, les plus-values deviennent taxables.

Les scissions sont également taxables dans le cas de transfert de la partie d'entreprise dans une société bénéficiaire qui est soumise à un régime dérogatoire du droit commun, comme les Sicafis, les SIR, les SIRI ou les FIIS. Nous développerons ce problématique dans le chapitre sur la jurisprudence du SDA.

L'article 213, alinéa 3, du CIR assimile la société transférante suivant le cas, soit à une société scindée, soit à une société absorbante ou une société bénéficiaire, pour l'application du présent

⁸ Code des Sociétés et Associations, art. 12 :11

⁹ Com. IR, 46/36.

code. C'est une fiction légale afin de pouvoir aligner les règles de la scission partielle sur la scission classique.

La loi du 16 juillet 2001 (la loi relative au marché d'électricité) a introduit un régime favorable aux scissions partielles, initialement pour faciliter les opérations de restructuration du groupe Electrabel. Le régime a permis d'éviter la dissolution de la société scindée, donnant à l'ancienne société la possibilité de garder une partie des actifs et des passifs, le numéro TVA, les contrats en cours, etc.

La loi a modifié les articles 210, 211 et 213 du C.I.R. 92 en spécifiant que la scission partielle est couverte par ces articles. En particulier, art. 210, §3 expliquait que le régime de liquidation prévu dans les articles 208 et 209 n'est pas applicable aux scissions partielles.

Les scissions partielles, tout comme les scissions ordinaires, sont dorénavant couvertes par l'exonération de plus-values latentes concernant les actifs transférés. Pour les actionnaires, l'opération est également neutre, ils reçoivent les actions de la nouvelle société ou de la société bénéficiaire de la partie transférée en échange d'une partie de leurs anciennes actions, la soulte de dépassant pas 10% de leur apport initial.

Le risque de la taxation des plus-values latentes (si la neutralité fiscale n'est pas applicable) est donc réduit aux seuls actifs transférés. D'où vient la décision de certaines sociétés de transférer l'activité opérationnelle, en laissant les immeubles dans la société initiales, qui devient une société immobilière purement et simplement. Cette décision est suffisamment contraignante au niveau pratique, car elle implique le transfert des contrats, des baux, des garanties et suretés, ainsi que des autorisations quelconques pour l'exercice de l'activité opérationnelle (par exemple, dans les sociétés impliquées dans le marché public).

Le transfert de réserves et provisions constituées et exonérées d'impôt se passent également en neutralité fiscale (art. 211 §1, 2° CIR92 suivant l'article 5 de la directive européenne fusions 90/434CE). Ces réserves exonérées resteront immunisées tant que la condition d'intangibilité sera respectée. Cette exigence n'est pas contraire à la directive européenne, qui utilise les termes 'dans les mêmes conditions de franchise d'impôt ».

Comme nous pouvons constater après l'étude de la législation nationale belge, l'exigence du transfert d'une branche d'activité n'y est pas présente.

TVA

Comme le souligne Vincent Sépulcre dans son article dans la Revue Générale de Fiscalité¹⁰, pour qu'une opération soit imposable en TVA (en TVA on ne taxe pas une personne, mais bien une opération), toute une série des conditions d'impossibilité doivent être remplies. Selon l'article 2 du Code de la TVA, une opération est imposable à la TVA lorsque :

- Cette opération est effectuée par un assujetti exerçant une activité économique ;
- Cet assujetti agit en tant que tel pour cette opération ;
- Cette opération constitue une livraison de biens ou une prestation de service ;

¹⁰ Les cessions d'entreprises en T.V.A., Vincent Sepulchre, RGF n° 2, février 2006, p. 2

- Cette livraison de biens ou prestation de services est effectuées à titre onéreux.

Dans notre cas, une opération de scission partielle ne bénéficie pas d'un régime spécifique en matière de la TVA. Cependant, la cession de la totalité de l'entreprise ou d'une partie de l'entreprise qui fonctionne de manière autonome (donc si elle porte sur une universalité de biens ou une branche d'activité) n'est pas considérée comme livraison de biens ou une prestation de service¹¹. Cette opération est donc expressément exclue, et reste non-assujettie à la TVA suivant l'application des articles 11 et 18, §3 du Code de la TVA.

L'article 11 du Code belge de la TVA provient de la législation européenne, et plus précisément, de l'article 5, alinéa 1, §, 3^{ème} alinéa, de la 2^{ème} directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967 concernant l'harmonisation des législations des Etats membres en matière de la taxe sur le chiffre d'affaires. Ensuite, la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée a été transposée en droit belge, d'où l'apparition des articles 11 et 18 du Code de la TVA belge.

De la même manière, l'article 18 § 3 du Code de la TVA stipule que les opérations ne sont pas considérées comme des prestations de service si elles sont effectuées dans le cadre de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, sous forme d'apport ou pas.

L'objectif principal d'introduction de cette disposition est de faciliter le transfert des entreprises et des branches d'activité (parties d'entreprise), en évitant de décaisser la TVA qui sera de toute façon récupérée ensuite via la déclaration TVA.

Dans le cas de telle « scission » le cessionnaire doit continuer la personne du cédant : il s'agit d'une « fiction ». Cela suppose que le cessionnaire reprend les droits et surtout les obligations du cédant en matière de la TVA.

Le projet de loi créant le Code de la TVA, a annoncé que « *la société bénéficiaire étant censée continuer la personne de l'apporteur, cette société peut exercer, en lieux et place de l'apporteur, les droits à déduction que celui-ci possédait encore par rapport aux biens faisant objet de l'opération, mais, en revanche, elle est tenue aussi, s'il y a lieu, de procéder aux régularisations des déductions que l'apporteur aurait dû effectuer lui-même s'il n'avait pas fait l'apport considéré.* »¹².

Les révisions suite à cette fiction ne sont pas opérées, vu que le cessionnaire reprend les obligations du cédant (dont entre autres les régularisations TVA diverses).

L'administration voit diminuer le risque de non-paiement suite à la faillite dans le chef de cédant, tandis que le cessionnaire revendique la déduction TVA dans sa déclaration. Les articles 11 et 18 §3 permettent donc au Trésor d'éviter les situations de ce type.

Si l'universalité de biens comprend également un immeuble, on pourrait supposer que la dispense de la TVA engendrerait le droit d'enregistrement sur l'immeuble neuf (exemption prévue en article 159, 8^o du Code des droits d'enregistrement). Cependant, la position

¹¹ Art. 11 et 18§ 3, Code de la TVA

¹² Projet de la loi créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Exposé des motifs. Doc. Parl. Chambre, session extr.1968, n° 88/1 p. 20.

administrative en vigueur énonce que l'exemption en vertu de l'article 11 du Code de la TVA ne provoque pas l'annulation de l'exemption prévue par le droit d'enregistrement¹³.

Selon la Cour de Justice Européenne, pour bénéficier de l'exemption de la TVA en vertu des articles 11 et 18 §3, le cessionnaire devrait avoir l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise du cédant, et pas uniquement liquider l'activité et vendre le stock. Cependant, le cessionnaire n'est pas obligé d'effectuer exactement la même activité que le cédant¹⁴.

Par contre, suivant la position de la CJUE dans l'autre arrêt, Abbey National¹⁵, une division devrait être faite entre les assujettis cédants ayant ou non le droit à la déduction totale des taxes. Un assujetti cédant avec le droit à la déduction partielle peut choisir le régime de déduction : utiliser le prorata général de déduction ou appliquer la règle de l'affectation réelle. Dans le premier cas, le prorata sera appliqué sur toutes les dépenses exposées en vue de cession de la branche d'activité, même si la branche d'activité transférée ne consiste qu'en opération ouvrant droit à déduction totale de la taxe., Dans le deuxième cas, si les dépenses peuvent être clairement affectées à une branche d'activité, la déduction s'opère en fonction de cette affectation.

Droit d'enregistrement

En droit d'enregistrement, tout comme en matière de la taxe sur la valeur ajoutée, la scission partielle s'analyse en tant qu'apport en société. La loi du 16 juillet 2001 vise exclusivement les impôts directs, aucune exonération particulière n'est donc prévue.

Une opération de scission partielle est soumise au droit d'apport (articles 115 et 115bis du Code des droits d'enregistrement), prévoyant l'application du taux de 0% depuis la loi du 22 juin 2005¹⁶. Uniquement le droit fixe générale est appliqué dans ce cas.

Le Code précise ensuite, que le droit mentionné dans l'article 115 « *n'est pas dû en cas d'apport de l'universalité de biens d'une société, sous forme de fusion, scission ou autrement, à une ou plusieurs sociétés nouvelles ou préexistantes* »¹⁷. Une série de conditions doit être respectée :

- La société qui effectue l'apport a son siège de direction effective ou son siège statutaire sur le territoire d'un Etat membre de l'Union européenne ;
- L'apport doit être exclusivement rémunéré soit par l'attribution d'actions ou parts représentatives de droits sociaux, soit par l'attribution d'actions et parts sociales, accompagnée d'un versement en espèces ne dépassant pas le dixième de la valeur nominales des actions ou parts sociales attribuées ;
- L'acte d'apport doit porter la mention que la société acquéreuse obtient à l'occasion de cet apport au moins 75% du capital de la société dont les actions sont apportées ;

¹³ Question parlementaire n° 1212 de Monsieur le Représentant Fournaux du 28 janvier 1998. Chambre session 1997-98, p. 17303.

¹⁴ CJCE, arrêt Zita Modes SARL c. Administration de l'enregistrement et des domaines du 27 novembre 2003, C-497/01

¹⁵ CJCE, arrêt Abbey National plc c. Commissions of Customs & Excise du 22 février 2001, C-408/98.

¹⁶ Loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque, M.B., 30 juin 2006 p. 30077

¹⁷ Code des droits d'enregistrement, art. 117, §1.

- Une attestation d'un réviseur d'entreprise confirmant le fait énoncé conformément au fait énoncé au point 3.

Dans quelle situation cette exonération est-elle utile, vu que les apports sont déjà soumis au droit de 0% ? La situation des apports mixtes est visée ici, quand l'apport consiste en biens immobiliers, et les dettes sont transférées en même temps que les actifs de la société (article 120 du Code des droits d'enregistrement). Les principes du rapport mixte (imposition proportionnelle) ne fonctionnent pas si les conditions de l'article 117 sont respectées¹⁸.

¹⁸ Code des droits d'enregistrement, art. 120, alinéa 3

Chapitre 2. Notion d'une branche d'activité

Définition

Pourquoi mettre le focus sur la notion d'une branche d'activité, déjà abordée lors de notre premier chapitre ? Dans le cadre d'une scission partielle, il est important de définir dès le départ le périmètre des actifs et passifs transférés. Suivant les règles en vigueur, la scission sera soit faite en neutralité comptable et fiscale, soit taxée. La notion d'une branche d'activité est importante, parce que même si nous avons défini que le transfert d'une universalité des biens ou d'une branche d'activité est fiscalement neutre, est-ce que la partie d'entreprise qui fait l'objet du transfert correspond bien à une branche d'activité dans l'interprétation de l'administration fiscale ? Est-ce qu'un immeuble tout seul peut former une branche d'activité ? Les actions et parts d'une entreprise ?

Et même si pour la plus-value sur actifs transférés le régime de la neutralité fiscal est d'application, est-ce que le TVA et/ou le droit d'enregistrement sera d'application ?

Souvent la scission partielle est utilisée comme un outil de restructuration des entreprises, il est donc nécessaire de bien définir comment faire ce transfert dans la neutralité fiscale, et inévitablement préciser ce qu'est la notion d'une branche d'activité, utilisée dans les nombreux articles des lois, au niveau européen comme au niveau national. Le Service des décisions anticipées a apporté quelques éclaircissements via les décisions rendues concernant la notion de la branche d'activité.

Comme nous avons vu dans le premier chapitre, l'article 2, i de la directive 90/434CE du 23/07/1990 relative au régime fiscal commun, applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions, définit la notion de branche d'activité comme « l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constitue, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens »¹⁹.

Le Code des sociétés et des associations définit une branche d'activité comme « un ensemble qui, du point de vue technique et sous l'angle d'organisation, exerce une activité autonome et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens »²⁰. C'est une définition qui découle du droit européen (voir ci-dessus) et de l'arrêté royale du 18 juillet 1972 relatif à l'exécution des art. 117 et 120 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (abrogé).

Nous pouvons présumer qu'une société qui ne possède qu'une seule et même activité d'exploitation ne pourrait pas transférer une branche d'activité. Par contre, le fait que l'activité transférée ne dispose pas de comptabilité ni de système informatique distincts, ne fait pas d'obstacle pour qualifier cet ensemble une branche d'activité²¹. La Cour de justice des Communautés européennes dans cet arrêt du 13 octobre 1992 semble plus facilement accepter

¹⁹ Directive 90/434/CE du 23/07/1990, art. 2

²⁰ CSA art. 12 :11

²¹ C.J.C.E. du 13 octobre 1992, pp. 5525 et s.

l'existence d'une branche d'activité avec quelques éléments nécessaires au fonctionnement manquants si ces éléments se retrouvent déjà dans la société bénéficiaire de l'apport.

Dans les grandes lignes, la législation européenne est constante dans la définition de la branche d'activité :

- L'ensemble doit être autonome du point de vue fonctionnel ;
- Cet ensemble doit être autonome du point de vue financier, c'est-à-dire qu'il doit, en lui-même, permettre la réalisation d'une activité déterminée ;
- Les actifs et les passifs liés à cette activité transférée doivent globalement faire l'objet du transfert.

Il faudrait distinguer la notion d'une branche d'activité et la notion du fonds de commerce suivant Jean Cattaruzza dans son ouvrage « Restructuration des sociétés et des associations - aspects juridiques » et plus particulièrement « Le gage sur fonds de commerce ». Il définit le fonds de commerce comme un ensemble comprenant des biens mobiliers corporels et incorporels affectés à un but commun, donc le fonds de commerce pourrait très bien comprendre plusieurs branches d'activité. La doctrine estime que les biens immeubles ne peuvent pas faire partie d'un fonds de commerce, mais peuvent très bien faire partie d'une branche d'activité²².

Apport en société, scission partielle ou vente d'une branche d'activité : les mécanismes

La réorganisation des entreprises pourrait se faire de plusieurs manières, chacune étant traitée différemment du point de vue juridique, comptable et fiscal. La complexité s'associe fréquemment à la complexité de transmission des contrats, créances et suretés sur les éléments de patrimoine.

L'apport d'une branche d'activités est une opération par laquelle une société transfère, sans dissolution, à une autre société, une branche de ses activités ainsi que les passifs et les actifs qui s'y rattachent, moyennant une rémunération consistant exclusivement en actions ou parts de la société bénéficiaire de l'apport²³. Les actions émises par la société bénéficiaire sont directement attribuées à la société apporteuse et non aux actionnaires de celle-ci. C'est donc la société apporteuse qui devient l'actionnaire et qui inscrit à son actif l'immobilisation financière. L'apport alourdit la structure du groupe et complique le flux des dividendes – à la place d'une société sœur c'est une société fille qui est créée.

La scission partielle ressemble fortement à un apport. La différence est que les actionnaires de la société bénéficiaire soient les anciens actionnaires de la société scindée. Les actions ne se trouvent pas dans les immobilisations financières de la société scindée.

²² Anvers, 30 juin 1998, R.W., 1998-1999, 604.

²³ CSA, art. 12 :20.

La cession d'une branche d'activité est rémunérée en numéraire et pas en actions et parts. Nous n'allons pas approfondir notre étude sur ce sujet, même s'il est intéressant et qu'il entre dans le domaine de restructuration des entreprises.

Législation européenne et nationale

La directive européenne 90/434/CEE du 23 juillet 1990 couvrait bien les cas de la fusion, scission et apport d'une branche d'activité dans une société. Par contre, elle n'incluait pas le cas d'une scission partielle, dans laquelle la société scindée continue à exister et n'est pas liquidée immédiatement.

La directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifie la première directive, en y ajoutant, entre autres, la notion de la scission partielle et les conditions d'application de l'exonération fiscale à la scission partielle. Les dispositions sont transposées dans la législation nationale, mais la notion de la branche d'activité reste commune pour l'apport de la branche d'activité et pour la scission partielle dans le sens de la directive européenne.

La réglementation des apports d'universalité ou de branche d'activité est applicable à toutes les sociétés dotées de la personnalité juridique concernées par le Code de Sociétés et Associations²⁴. Il n'est pas requis que l'apporteur ou le cédant soit une société. La loi peut être applicable, par ailleurs, même à une personne physique (uniquement une branche d'activité) ou association. Dans le cas des scissions partielles, à leur tour, il faut que les deux sociétés participantes dans la procédure soient les sociétés visées par le CSA (comme les apports).

Par contre, les règles applicables aux cessions d'universalité ou de branche activité ont un champ d'application plus étendu, prenant en compte toutes les personnes morales (article 12 :103 CSA).

Si la procédure de l'apport de branche d'activité (du Codes des sociétés et des associations) n'est pas respectée de façon scrupuleuse, les effets visés à l'article 12 :96 du CSA seront inopposables aux tiers. Les parties peuvent également décider de ne pas soumettre l'apport au régime légal, qui reste cependant la règle. Il est de même pour la procédure de la scission partielle.

Le C.I.R. 92 traite d'une manière différente l'apport d'une branche d'activité et la scission partielle. En effet, la plus-value est normalement taxable à l'occasion de cession des actifs suivant l'article 28, alinéa 1, 1° du C.I.R. 92. L'exonération est possible suivant l'article 46, §1, alinéa 1, 2° C.I.R. 92 pour les plus-values obtenues à l'occasion de cession d'une branche d'activité « *lorsqu'elles sont obtenues ou constatées à l'occasion de l'apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens à une société moyennant la remise d'actions ou parts représentatives du capital de cette société* »²⁵.

Cette exonération ne vaut pour la scission partielle. Suivant Henk Verstraete dans son article dans le Fiscologue du 18 mai 2001, si le législateur avait voulu que seule une branche d'activité ou une universalité puisse faire l'objet d'une fusion ou scission partielle, il aurait modifié

²⁴ Restructuration des sociétés et des associations - aspects juridiques. Jean Cattaruzza, GJUE, 20/05/2020

²⁵ C.I.R. 92, art. 46, §1, 2°

l'article 46 CIR 92 qui prévoit un régime d'exonération pour l'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens. Or, tel n'est pas le cas et seuls les articles 210 et suivants du CIR 92 relatifs aux fusions et scissions ont été modifiés par la loi de 2001.

En 1999, le Ministre de Finances avait répondu à une question parlementaire que la scission partielle ne peut être considérée comme l'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens au sens de l'article 46, §1 alinéa 1^{er} 2° CIR 92. Le régime d'exonération des scissions partielles est bien visé par l'article 211 et suivantes du CIR 92.

En matière de TVA, les mêmes articles de la loi sont applicables aux apports d'une branche d'activité et aux scissions partielles, articles 11 et 18, § 3 du Code de la TVA. Le même raisonnement s'applique aux droits d'enregistrement. L'exonération prévue par l'article 117 du Code des droits d'enregistrement implique nécessairement la présence d'une branche d'activité ou une universalité de biens.

Avantages et inconvénients d'une scission partielle par rapport à un apport d'une branche d'activité par la société

Les effets attachés par la loi aux apports d'une branche d'activité ou d'une universalité des biens sont fortement similaires que ceux prévus en cas de fusion et scission. Suite à l'apport, la société apporteuse est libérée de toutes ses obligations liées aux éléments apportés, sous certaines réserves. La différence avec les fusions et les scissions réside dans la distinction entre les droits patrimoniaux et les droits extra-patrimoniaux (attachés à la personne morale) qui ne peuvent pas être transférés suivant certains auteurs²⁶.

Tout comme les fusions et les scissions, les apports sont en principe opposables aux tiers et à l'Administration fiscale également par le fait de publication aux annexes du Moniteur belge²⁷.

Les créanciers peuvent être impactés par une scission ou un apport d'une branche d'activité dans le cas où la solvabilité de la société qui reprend la partie de l'entreprise ou d'une branche d'activité est moindre que celle de la société scindée ou apporteuse. Le Code des sociétés et des associations qui prévoit la possibilité d'exiger les suretés pour les créanciers dans le cas de fusion/scission²⁸, stipule que la société apporteuse reste solidairement tenue des dettes certaines et exigibles au jour de l'apport qui sont transférées à une société bénéficiaire²⁹. Cette responsabilité est limitée à l'actif net conservé par la société apporteuse en dehors du patrimoine apporté. Si la créance n'est pas certaine et exigible au jour de l'apport, le mécanisme de constitution des suretés est exactement le même que dans l'article 12 :15 CSA.

Le CSA ne permet pas d'exclure de l'apport certains éléments qui en font partie (créances et dettes commerciales), tandis qu'en matière de TVA l'administration fiscale ne juge pas nécessaire pour appliquer l'article 11 du Code TVA, que les créances et les dettes en fassent

²⁶ Th. Tilquin, o.c. n° 29, p. 502

²⁷ Art. 12 :98 CSA

²⁸ Art. 12 :15 CSA

²⁹ Art 12 :100 §1, CSA

partie. Le transfert d'immeuble affecté à une branche d'activité est admis, sauf si cet immeuble est affecté à l'activité d'exploitation qui est conservée³⁰.

Les contrats commerciaux et autres qui sont liés à la branche d'activité sont acceptés, même si ces contrats ont été conclus *intuitu personae*. Le cocontractant ne peut s'opposer au transfert, mais il pourrait mettre fin au contrat en respectant les modalités.

³⁰ Décision administrative n° 522 du 16 oct. 1974 de l'Administration de la TVA, n° E.T. 18.638, Rev. TVA, 1975, p. 220.

Exemple pratique n° 1 : scission partielle, transfert d'une branche immobilière dans une société d'exploitation

La société X a pour activité principale la détention de titres de diverses sociétés dont ceux des sociétés Y, Z, A et B. Il s'agit d'une société-holding. Les administrateurs de la société X (le holding) sont les sociétés C et D.

La société Y qui est active dans le secteur du béton, envisage une scission partielle, dont le bénéficiaire est la société B. La restructuration du groupe X permettrait l'entrée d'un nouvel investisseur et de faciliter à long terme la cession du groupe. La restructuration consiste en une centralisation de l'ensemble de l'immobilier du groupe au sein de la société B, via une scission partielle de la société Y, au bénéfice de la société B. A moyen terme, la société B sortirait du périmètre du groupe via une scission partielle de la société X avec apport des actions de la société B à une nouvelle société à constituer.

La société Y transfère une branche d'activité immobilière à la société B :

- L'ensemble des biens immobiliers et de droits réels, contrats de leasing immobiliers ;
- L'ensemble des biens mobiliers et équipements devenus immeubles par incorporation ;
- L'ensemble des contrats de fournitures (eau, électricité, chauffage...) et d'entretien ;
- Les créances, les dettes liées à cette branche ;
- L'ensemble des employé(e)s et ouvrier(e)s liés à la branche d'activité immobilière.

La scission se fait en conformité avec le Code des sociétés et associations.

Ensuite, la scission partielle de la société X aura comme but d'apporter les actions de la société B détenus par X à une nouvelle société.

D'un point de vue fiscal, la répartition des fonds propres entre la société Y et B est établie conformément aux dispositions de l'article 213 CIR 92.

Afin de sécuriser la neutralité fiscale de la scission, la société a fait une demande au Service des Décisions Anticipés.

La demande portait sur la confirmation que :

- la scission partielle de la société Y répond aux conditions fixées à l'article 211, §1^{er} CIR et qu'elle n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales au sens de l'article 183bis du CIR 92 ;
- la scission partielle de la société Y est visée par l'article 117, §2 et l'article 120, al. 3 du Code d'Enregistrement, Hypothèque et Greffe des droits d'enregistrement ;

La demande a été motivée, les 2 conditions nécessaires pour l'exonération fiscales en application de l'article 211, §1 CIR 92 ont été respectées :

- la société bénéficiaire est une société résidente soit une société intra-européenne ;
- la scission répond au prescrit de l'article 183 CIR92.

Les 2 sociétés sont résidentes belges. La scission est motivée par les raisons financières, opérationnelles et économiques valables :

- la scission permet une consolidation de l'ensemble de l'exploitation du patrimoine immobilier du groupe au sein d'une seule société ;
- la scission partielle de X à moyen terme permet également la séparation de l'activité immobilière de l'activité d'exploitation pouvant intéresser un nouvel investisseur et /ou un acquéreur futur ;
- de nouveaux investissements conséquents sont à prévoir dans les prochaines années afin de faire face à la concurrence accrue, aux évolutions technologiques, au renforcement des normes réglementaires... La réorganisation du groupe devrait permettre à l'avenir l'entrée d'un nouvel investisseur à des conditions plus avantageuses qu'actuellement puisque le scope de l'investissement serait limité. Elle devrait dès lors permettre la levée de fonds nécessaires aux défis futurs auxquels le groupe sera confronté.

La scission n'a pas donc comme objectif principal la fraude ou évasion fiscale.

Les actionnaires de la société X n'envisagent pas de céder les actions de Y.

La situation financière de la société Y et du groupe X ne sera pas affaiblie suite aux scissions partielles, mais plutôt renforcée.

Dans la décision antérieure du SDA (2010.241) il a été conclu que « *La scission partielle envisagée d'une société par laquelle les biens immobiliers liés à l'exploitation et un bien d'investissement donné en location à des tiers sont apportés dans une société immobilière existante du groupe, par laquelle ces biens immobiliers utilisés pour l'exploitation sont reloués à la société d'exploitation, en vue d'une meilleure gestion professionnelle de ce patrimoine immobilier et de la réalisation d'investissements immobiliers futurs par le groupe, répond au prescrit de l'article 183bis, CIR 92* ».

En résumé, l'objectif essentiel de la restructuration est de permettre au groupe X de recentrer ses activités à un moment charnière dans le secteur du béton en Belgique en vue de pouvoir procéder à son maintien mais également à son développement à l'étranger. Les investissements à prévoir et le renforcement des normes environnementales et réglementaires pourraient dépasser les capacités financières du groupe X dans sa composition actuelle.

Dans sa décision antérieure du 31 août 2010, SDA a estimé que la scission est nécessitée par le fait que le repreneur des actions de la société scindée partiellement n'est pas intéressé de reprendre l'immobilier.

A l'issue de la scission de la société Y, cette société poursuivra l'exercice de son activité opérationnelle au même endroit qu'avant la scission. La société B louera les immeubles que la société Y disposait auparavant via le leasing et lui proposera le service d'entreposage.

Le groupe X n'a aucun avantage fiscal dans l'opération envisagée.

Du point de vue du droit d'enregistrement, il y a bien un apport d'une branche d'activité dans la société B. Il s'agit d'un ensemble des immeubles, des contrats et du personnel. La société N se spécialisera ainsi dans la gestion d'actifs immobiliers industriels.

L'opération bénéficie du régime prévu aux articles 117, §2 et 120, al. 3 C. Enr. comme les conditions suivantes sont respectées :

- l'ensemble des actifs et passifs se rapportant à la branche d'activité immobilière sera transféré à la société B suite à la scission partielle de la société Y, en ce compris les employés sur le site ;
- l'ensemble transféré dans la société B est capable de fonctionner par ses propres moyens et du façon autonome ;
- les apports à la société B sont rémunérés en actions sans soulte.

Cet exemple est intéressant pour le présent travail parce que la situation de transfert d'une branche immobilière est souvent rencontrée, c'est une des opérations « type » entre les scissions partielles. Cependant, le risque du transfert d'une branche immobilière est plus élevée, qu'une branche opérationnelle du point de vue du coût des droits d'enregistrement. Il est donc fréquent de demander l'avis du Service des décisions anticipées dans les cas d'une branche immobilière.

Nous allons comparer la situation décrite dans l'exemple 1 avec une autre solution, présentée dans l'exemple 2. Les actionnaires ont opté pour le transfert d'une branche opérationnelle pour éviter les risques d'imposition.

Exemple pratique n° 2 : scission partielle, transfert d'une branche d'activité opérationnelle

Les actionnaires de l'entreprise N, qui développe depuis des années une activité d'exploitation horticole, souhaitent isoler l'activité immobilière dans une société et l'activité opérationnelle dans une autre. Ils ont décidé de consulter un avocat fiscaliste afin de mieux préparer la scission et éviter les risques d'imposition.

Ce juriste a proposé d'opter pour le transfert de la branche d'exploitation et constituer la nouvelle société N1 qui reprendrait l'activité de la pépinière, ses actifs et passifs liés à l'activité commerciale, tandis que l'immobilier resterait dans l'ancienne société, qui changerait de nom pour se dénommer «IMMO N ». La branche transférée consiste en un commerce de produits horticoles et entreprise des travaux horticoles, à l'exception des immeubles.

Le rapport du réviseur a été établi pour l'évaluation des actifs transférés et déterminer le nombre de parts à émettre. Le réviseur dans son rapport décrit la valeur nette de l'apport du mobilier, du matériel roulant, des machines, du stock, des créances et des dettes. La nouvelle société constituée reprendra également une partie du capital souscrit, du capital non appelé et du résultat reporté.

Du point de vue comptable, le transfert est réalisé sur base de la situation active et passive de la société scindée, arrêtée au 31 mars 2015. La scission est effective à partir du 1 avril 2015.

La société bénéficiaire de la scission profite de tous les avantages et supporte toutes les charges, reprend toutes les conventions en cours avec les tiers relatives aux biens transférés. Elle devra également respecter et exécuter les accords ou engagements que la société scindée aurait pu conclure soit avec un tiers, soit avec son personnel, direction, employés, ouvriers, et au sujet des biens transférés.

Les sûretés et garanties liées aux engagements conclus par la société scindée seront maintenus inchangés, à savoir gages sur fonds de commerce, etc.

La nouvelle société N1 est censée avoir eu la pleine propriété et jouissance des éléments actifs et passifs transférés à compter du 1 avril 2015 pour payer et supporter tous les impôts, taxes et contributions quelconques afférents aux biens transférés.

Les attributions des parts sociales aux associés s'effectuent sans soulte.

Le juriste a proposé aux actionnaires de la société N le transfert d'une branche opérationnelle afin d'éviter les risques du transfert des immeubles, et donc de l'imposition des plus-values sur ces immeubles. Il y a également le risque de l'imposition d'application du droit d'enregistrement sur les immeubles dans le cas où la neutralité fiscale n'aurait pas été acquise. Le coût de l'opération dans ce cas aurait été plus élevé. Demande au SDA n'était pas souhaitable à cause du coût et des délais, donc le choix a été fait suivant les conseils du juriste.

Le but de l'opération n'était pas fiscal, mais plutôt économique et patrimoniale, liée à la gestion du patrimoine familial et en vue de l'héritage. Une revente immédiate des actions n'était pas envisagée.

Chapitre 3. Abus fiscal

Disposition anti-abus européenne dans la matière de réorganisation d'entreprises

Nous allons aborder le sujet des règles anti-abus dans le sens « du niveau européen vers le niveau national », en commençant par la directive 90/434/CEE, article 11. Cet article énonce qu'« un Etat membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions des titres II, III ou IV ou en retirer le bénéfice, lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions :

- a) a comme objectif principal, ou comme un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscales ; le fait qu'une des opérations visés à l'article 1 n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ;
- b) a pour effet qu'une société, que celle-ci participe ou non à l'opération, ne remplit plus les conditions requises pour la représentation des travailleurs dans les organes de la société selon les modalités applicables avant l'opération en question. »

Le régime de neutralité fiscale avant la loi « fusion » du 11 décembre 2008 n'était pas applicable que pour autant que l'opération (de fusion, scission ou apport) répondait à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Cette notion était utilisée dans les articles 46 et 211 du CIR 92, ainsi que dans la mesure générale anti-abus de l'article 344 §1 CIR (ancien régime).

La charge de la preuve incombait au contribuable, et la notion même de besoins légitimes de caractère financier ou économique qui n'est pas de nature juridique, a provoqué beaucoup d'articles dans la doctrine et des cas de jurisprudence³¹. La solution proposée au contribuable était de poser une question à la SDA. Cette pratique a créé la notion spécifique belge extensive de besoins légitimes par l'administration qui allait au-delà de la notion contenue dans la directive fusions. Les autres besoins tels que familiaux et personnels étaient donc exclus.

Un arrêt de la Cour de cassation du 13 décembre 2007³² a mis un terme à cette pratique suivant l'arrêt Leur-Bloem de CJUE³³ et confirmant que la charge de la preuve d'absence de besoins légitimes n'incombe pas au contribuable mais à l'administration d'abord.

Ensuite, un nouvel article 183bis CIR a été introduit à l'occasion de la loi fusions du 11 décembre 2008. Cet article prévoit que « *l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale. Le fait que l'opération n'a*

³¹ Acquisitions, financement et cessions d'entreprises, Hugues Lamon, Groupe Larcier, 2015, p.325.

³² Cass., 13 décembre 2007, R.G. n° F. 06.0065.N

³³ CJUE, 17 juillet 1997, Leur-Bloem, aff.C28-95

pas été effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a pour objectif principal, ou comme un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscale ».

Suivant la directive européenne, l'exonération fiscale devient la règle générale, et la taxation l'exception, parce que l'opération est taxable uniquement si l'administration arrive à démontrer que l'objectif principal, ou l'un des principaux objectifs de l'opération, est la fraude ou l'évasion fiscale.

Si l'opération n'a pas été effectuée pour des motifs économiques valables, l'administration a une présomption réfragable de fraude ou d'évasion fiscale. Le contribuable a toujours la possibilité d'apporter la preuve contraire que l'opération n'est pas effectuée dans le but principalement fiscal. Si cette preuve a été apportée, l'administration, sur base de l'article 183bis, ne pourrait pas refuser l'exemption.

La jurisprudence européenne confirme que la disposition anti-abus doit être interprétée conformément à la directive fusions. Nous effectuerons l'examen détaillé du dispositif général anti-abus dans le droit belge, ainsi que les dispositifs spécifiques liés aux scissions partielles, avant d'examiner le schéma défendu par Luc De Broe au séminaire F.E.B.-V.B.O. le 9 octobre 2008 et reproduit dans son ouvrage par Hugues Lamon en 2015.

Dispositions générales anti-abus

Impôts directs

La disposition générale anti-abus du CIR92 dans le droit belge se trouve dans l'article 344. L'ancien article 344 §1 a été introduit par une loi du 22 juillet 1993, et ne visait que l'opération en elle-même, mais la qualification juridique donnée par les parties à un acte. L'administration, tout en respectant les diverses conséquences de l'opération, pouvait rejeter la qualification juridique qui a été donnée à l'acte et traiter fiscalement cette opération suivant la nouvelle qualification juridique.

La requalification suivant l'ancien article 344 était difficile à invoquer par le fisc comme la loi ne permet pas au fisc de donner la qualification autre que celle qu'imposent les règles du droit civil ou commercial.

Le législateur a voulu modifier l'article 344 afin de le rendre plus efficace en 2012. La nouvelle version indique que *« n'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuves visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.*

Il y a abus lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posés, l'une des opérations suivantes :

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition ; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur le revenu.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis de manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas lieu ».

Cette version de l'article 344 porte sur l'inopposabilité à l'administration des actes et pas des qualifications des actes. Si l'administration démontre qu'il y a abus fiscal, l'acte juridique ne lui sera pas opposable. La charge de la preuve repose sur l'administration qui doit prouver la présence de l'abus fiscal. Il est ensuite proposé au contribuable de justifier l'acte posé par d'autres motifs que fiscaux. Le contribuable ne pourrait donc plus régler son comportement sur la recherche du comportement fiscal.

La contre-preuve est écartée par l'administration si la contre-preuve se base sur les motifs non fiscaux négligeables³⁴. L'administration écarte les motifs qui ne sont pas spécifiques à l'opération, et sont nécessairement présents lors de chaque opération de ce type et également les motifs spécifiques à cette opération mais tellement limités qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ces motifs non-fiscaux.

La réforme fiscale de 2012 a mis en question la liberté du choix la moins imposée et la sécurité juridique que n'importe quel contribuable a le droit d'attendre d'une loi. La sécurité juridique dépend dorénavant des tribunaux et également du SDA qui reste compétent pour examiner la motivation des actes juridiques autres que l'évitement de l'impôt.

Il est nécessaire de mentionner également que la mesure générale anti-abus pourrait s'appliquer seulement en dernier recours par l'administration, lorsque aucune autre mesure spécifique ne s'applique.

Le deuxième paragraphe de l'article 344 établit une fiction visant l'évasion fiscale. En vertu de cet article certains actes posés par un contribuable sont inopposables à l'administration fiscale, sauf si le contribuable apporte la preuve, soit du caractère légitime de l'opération, soit du fait qu'il a reçu une contrepartie pour la cession produisant un montant de revenus effectivement soumis en Belgique à une charge fiscale équivalente.

Cet article ne s'applique que lorsque le bénéficiaire est établi hors de l'Union Européenne.

³⁴ Circ. A. A.F. n° 3/2012, 4 mai 2012, p. 8

T.V.A.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 20 juillet 2006, l'article 1, §10 du Code TVA contient également une mesure anti-abus en matière de la TVA :

« Pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage. »

Cet article du Code n'est pas vraiment d'application pour le cas des scissions partielles, car il existe une mesure spécifique de l'article 11 et 18, §3, excluant complètement les opérations de scission d'une branche d'activité du champ d'imposition. Cependant, il est intéressant de voir que la notion d'une pratique abusive apparaît également dans le Code TVA.

Droit d'enregistrement

La disposition générale anti-abus du Code des droits d'enregistrement est exposée dans l'article 18 :

« § 2. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 185 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal. Il y a abus fiscal lorsque le redevable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes : 1. une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou 2. une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage. Il appartient au redevable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits d'enregistrement. Lorsque le redevable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

Cette formulation de disposition anti-abus est inspirée du texte proposé par Luc de Broe dans le cadre de réécriture de la disposition anti-abus en matière de l'impôt sur les revenus. Le législateur a voulu limiter les abus fiscaux en matière de droits d'enregistrement et de succession ; et a inséré des mesures similaires dans des deux codes.

Les circulaires administratifs avec le « black list » et le « white list » des opérations (non limitatives) ont été publiées par l'administration.

Disposition spécifique anti-abus liée aux scissions partielles

Nous avons vu en révisant la législation européenne que la mesure anti-abus en matière des réorganisations a été introduite par l'article 183 bis du CIR 92 suite à la loi du 11 décembre 2008. Cet article a été conçu pour se conformer à la législation européenne dans la matière de réorganisation des entreprises. Dans la matière des impôts directs cette disposition vise entre autres l'exonération de l'article 211 §1.

Le régime de taxation de l'article 208 et 209 du CIR92 (taxation à l'impôt des sociétés des liquidations) est applicable aux fusions et scissions, ainsi qu'aux opérations assimilées, comme les scissions partielles³⁵. Ensuite l'article 211 §1 permet d'immuniser les plus-values latentes sur les actifs et garder les réserves immunisées non-taxables. L'article précise que l'exonération s'applique à la condition que:

- la société absorbante ou bénéficiaire soit une société résidente ou une société intra-communautaire;
- l'opération réponde au prescrit de l'article 183bis.

Il est donc indispensable, suivant l'article 183bis, que l'opération soit effectuée pour les raisons économiques valables. Dans le cas contraire, la mesure enclenche la présomption réfragable que cette opération a comme objectif principal, ou un de ces objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscale. Le contribuable dispose d'une possibilité de renverser cette présomption.

La disposition anti-abus en matière de réorganisation prime sur l'application de la disposition générale anti-abus visée à l'article 344, §1 CIR 92 vu précédemment. Cependant, le SDA a déjà recouru à l'article 344, § 1 si le contribuable envisage une autre opération conjointement à la scission partielle (par exemple, en cas de manipulation du prorata fiscal de report de pertes) afin d'appliquer « *correctement les lacunes d'application de l'article 183bis CIR* »³⁶.

Exemple d'abus fiscal : scission partielle suivie d'une vente

La situation fréquemment rencontrée afin d'éviter la taxation de plus-values sur les actifs dans une société qui souhaite céder une partie de son activité : la société A exerce deux activités distinctes, X et Y, et souhaite céder l'activité Y. Une scission partielle est envisagée afin de céder l'activité Y à une nouvelle société B.

Cette scission permet de réaliser un « share deal » à la place d'un « asset deal » : l'actionnaire de A, après la scission partielle devient l'actionnaire de la société B, et a la possibilité de céder les participations de B (à la place de la cession de l'activité Y). Le droit fiscal permet à une personne physique de céder ses participations sans que les éventuelles plus-values soient imposées. Pour que cette exonération s'applique, l'opération doit correspondre à une gestion normale d'un patrimoine privé ou entrer dans le champ de l'article 90, 9° CIR 92 (cession de

³⁵ Art. 210 C.I.R. 92

³⁶ Analyse d'exemples de cas constitutif d'un abus fiscal, Ph. Dedobbeleer, R.G.C.F., 2014, n° 2, p. 111

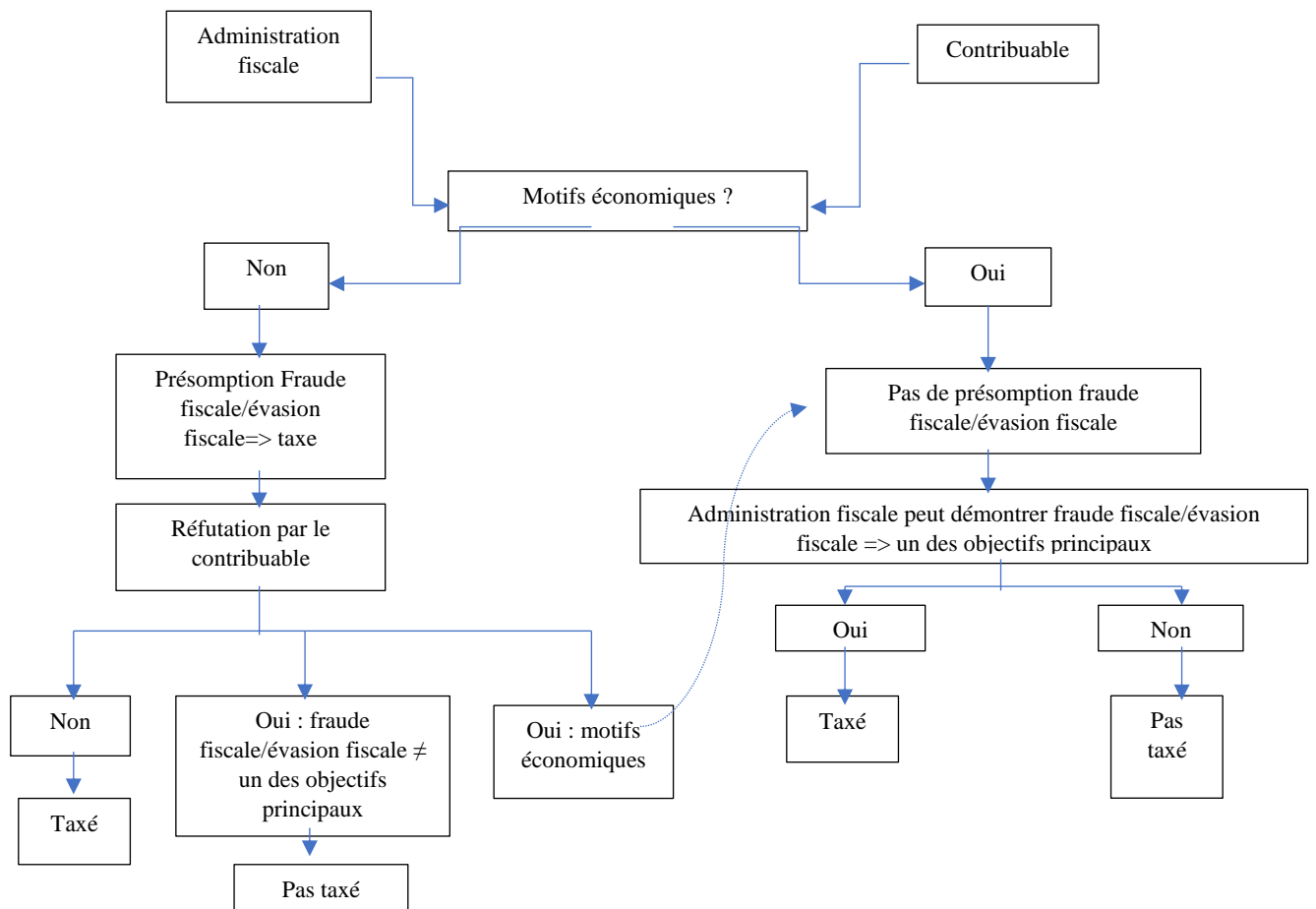
participation de plus de 25% à un résident d'un Etat situé en dehors de l'Espace Economique Européen).

Un « asset deal » a des conséquences fiscales beaucoup plus lourdes qu'un « share deal » : les plus-values sur les actifs sont taxées dans le chef du cédant, l'acquéreur aura par contre la possibilité d'amortir les biens acquis. Le « share deal » permet l'exonération d'impôt de la plus-value sur la cession des participations dans le chef du cédant personne physique.

La situation décrite entre dans le champ de l'article 183 bis CIR 92 (la mesure spécifique anti-abus dans la matière de réorganisation d'entreprises). Nous verrons dans le chapitre suivant que le SDA, dans ses décisions engage habituellement le demandeur à ne pas céder les participations dans un délai de trois ans. Ce délai correspond au délai d'imposition de l'article 354 du CIR 92 au-delà duquel il est moins facile de démontrer le lien entre les deux opérations, mais surtout il est en principe impossible de refuser la neutralité fiscale de l'opération.

Schéma décisionnel

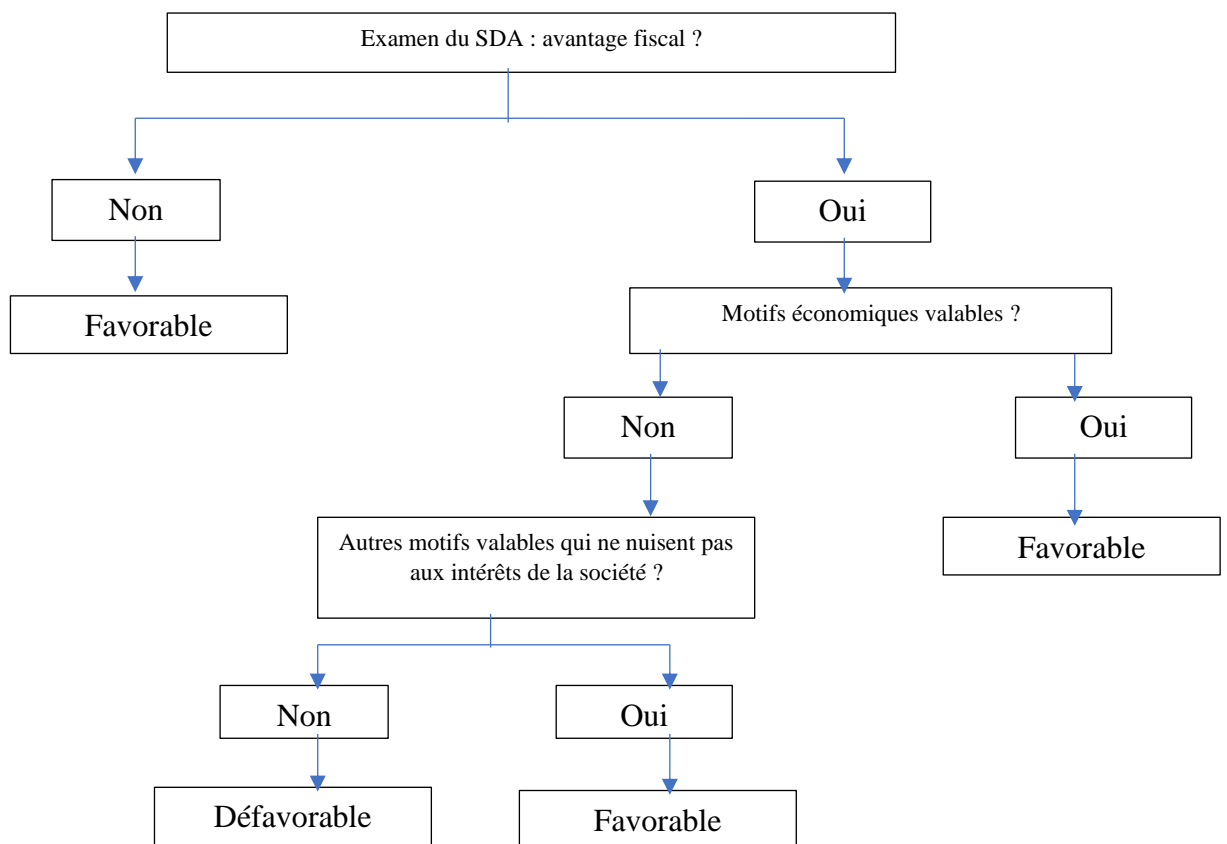
Selon la directive fusions



Approche du SDA

Cette approche, exprimée dans le schème décisionnel, n'est pas suivie par le SDA, qui maintient son interprétation de la charge de la preuve reposant sur le contribuable. Le SDA justifie son approche par le fait qu'il ne dispose pas de moyens d'investigation et de preuve dans le cadre de la procédure d'établissement de l'impôt³⁷.

Arbre décisionnel du SDA



Le raisonnement du SDA se passe en trois phases :

1° Vérification si l'avantage fiscal est généré lors de l'opération. A priori, lors de l'absence d'avantage fiscal, la décision favorable est générée. Le SDA analyse particulièrement la présence des latences fiscales (pertes fiscales, déduction du capital à risque, déduction pour investissement), l'impact sur le capital à risque et les fonds propres, l'importance de l'avantage fiscal par rapport aux avantages non-fiscaux. L'arrêt Foggia de la C.J.U.E. est pris en compte par le service : si l'avantage fiscal est insignifiant par rapport aux avantages liés aux économies structurelles, la décision reste favorable.

³⁷ Décisions anticipées en matière fiscale, développements récents, V. Tai, Recyclage droit fiscal, 9 mars 2009, p. 19.

2° Vérification des motifs économiques non fiscaux valables : est-ce que les motifs sont spécifiques à l'opération ou tellement ténus qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ce seul motif ?

Les motifs de réduction des coûts et la simplification de structure sont pris en compte de manière marginale, ces motifs peuvent être invoqués lors de toutes les réorganisations des entreprises.

Si les motifs économiques valables n'ont pas été détectés, le SDA passe à l'étape suivante.

3° Vérification des autres motifs non fiscaux, qui ne nuisent pas à la société. Dans ce cas, le contribuable peut renverser la présomption du SDA que l'opération a comme un des objectifs principaux la fraude ou évasion fiscale. Certains indices des motifs non-fiscaux négatifs sont retenus par le SDA : maintien des activités après la réorganisation ne sera pas assuré ; liquidation de fait ; le fait d'apporter les actifs d'une société dormante aux actionnaires.

L'intérêt des sociétés participantes à la scission et de leurs actionnaires sont également vérifiés par le SDA

Enfin, un avantage fiscal, malgré les motifs économiques valables, peut mettre en question la neutralité fiscale. La recherche d'un avantage fiscal peut être abusive, il faut dans ce cas, suivant la C.J.U.E., tenir compte du contexte général de l'opération et du principe de proportionnalité.

Chapitre 4. Jurisprudence du SDA

La compétence du Service des décisions anticipées en matière d'abus fiscal

La loi du 24 décembre 2002³⁸ a instauré un système généralisé de décisions anticipées en matière fiscale, abrogeant par la même occasion l'article 345 CIR 92 concernant les accords fiscaux préalables. Cette loi permet au contribuable d'obtenir une décision anticipée afin de connaître le point de vue de l'administration au sujet d'une opération qu'il projette de réaliser. La « décision anticipée » a été définie à l'article 20, alinéa 2 de la loi du 24 décembre 2002 comme « l'acte juridique par lequel le Service public fédéral finances détermine, conformément aux dispositions en vigueur, comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal ». La demande de décision anticipée doit être motivée (sous peine d'irrecevabilité).

En principe, l'ensemble du droit fiscal matériel peut faire l'objet d'une demande de décision anticipée, sauf certaines exceptions prévues par la loi (par exemple, le taux d'imposition et le calcul d'impôt, les montants et les pourcentages, la déclaration, les investigations et le contrôle, les moyens de preuve, etc. ³⁹).

Suivant l'article 20 de la loi du 24 décembre 2002, le SDA est tenu de répondre à toute demande relative à l'application des lois d'impôt qui relève de ses compétences. Les impôts fédéraux sont donc visés mais aussi les impôts dont le Service public fédéral Finances « assure le service de la perception et du recouvrement ». Nous voyons donc que prochainement les matières des droits d'enregistrement et de succession ne seront donc plus dans les compétences du SDA et il est nécessaire de vérifier la matière reprises par les Régions au moment de la demande.

Le circulaire administratif du 4 mai 2012 explique que le Service des décisions anticipées en matière fiscale ne peut pas se prononcer sur le fait de savoir si l'administration appliquera ou non la mesure anti-abus, car « en soi, la mesure anti-abus est une règle de procédure qui ne peut s'appliquer qu'après la réalisation des opérations visées »⁴⁰. Par contre, le circulaire précise que ce service pourra prendre une décision relative au choix de l'acte juridique ou de l'ensemble des actes juridiques qui lui est présenté par le contribuable. Le SDA pourrait donc se prononcer sur le fait de savoir si le choix du ou des actes, ou l'ensemble des actes juridiques projetés est justifié par d'autres motifs qu'évitement des impôts.

Le domaine où la possibilité de demander une décision anticipée est favorisé, est celui de l'application de la mesure anti-abus. Le but principal du SDA est de donner aux contribuables la sécurité juridique avant l'accomplissement des actes susceptibles de taxation.

Les articles 344, §1 CIR 92 et 18, §2 du Code des droits d'enregistrement sont toujours de la compétence du SDA, même si cette compétence est contestée dans son principe⁴¹. En revanche,

³⁸ Moniteur belge, 31 décembre 2002

³⁹ Article 1^{er}, 3^o de l'arrêté royal du 17 janvier 2003, Moniteur belge, 31 janvier 2003

⁴⁰ Circulaire AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, A.G.D.P., n° 4/2012 du 4 mai 2012, p. 9

⁴¹ Doc. Part., Chambre, n°53 1111/03, p. 22

aucune décision anticipée ne semble avoir été rendue au sujet de l'article 106, alinéa 2 du Code des droits de succession (suite au Circulaire du 20 novembre 1996 qui souligne que « la mesure anti-abus de droit n'est applicable qu'aux opérations entrant dans la sphère des activités économiques. Les opérations accomplies dans le cadre de la gestion du patrimoine privé sortent du champ d'application de cette disposition⁴²).

Analyse du canevas proposé par le SDA en matière des scissions partielles

Sur le site web du SDA « www.ruling.be » le contribuable a la possibilité de télécharger le modèle de la demande de décision anticipée. Un modèle spécifique existe pour les scissions partielles. Nous analyserons ce modèle afin de mieux comprendre les attentes de l'administration et la motivation de l'opération à présenter.

Dans la demande, il est proposé tout d'abord de préciser les questions et les dispositions légales pertinentes qui relèvent de la compétence du SDA et sur lesquelles le contribuable souhaite avoir une réponse.

Ensuite, dans la partie II, la description des faits, c'est-à-dire la description des sociétés concernées doit être donnée (société scindée ainsi que la société bénéficiaire), ainsi que la description de l'opération envisagée. L'opération est censée d'être équivalente à une scission telle que définie à l'article 2, §1, 6^o/1, g). du CIR 92.

Dans le cas de détention du patrimoine immobilier, un tableau doit apparaître avec les informations suivantes :

- Tous les biens immobiliers de la société scindée, avec la situation, date d'acquisition, affectation privée/professionnelle, loyers, valeur comptable et valeur vénale estimée ;
- Précision si les immeubles sont mis à disposition des actionnaires ou de leur famille ;
- L'affectation de ces immeubles dans la scission ;
- Précision si après l'opération de restructuration, la société scindée louera un ou plusieurs biens transférés (et vice versa) et confirmation que les conditions de location s'aligneront sur les valeurs locatives du marché.

Le SDA a besoin de savoir également si l'emploi actuel sera impacté par l'opération de réorganisation, et si oui, positivement ou négativement. L'organigramme de la structure du groupe avant et après l'opération envisagée clôturera la partie II.

La partie III doit contenir la motivation de la demande, en structurant les motifs afin de bien répondre aux exigences du Code des impôts sur les revenus, du Code des droits d'enregistrement et du Code TVA.

Dans la partie « Impôts sur les revenus » il est proposé d'expliquer les motifs économiques valables afin de justifier la scission partielle. Ensuite, dans la même partie, le contribuable est invité à faire apparaître les impacts fiscaux de la scission, positifs comme négatifs. Il est surtout important de mentionner l'impact sur le chiffre d'affaires, la base imposable, les pertes fiscales

⁴² Circulaire n° 11, E.E./E.L. 118 – E.E. Parl. 8, 20 novembre 1996

récupérables, les R.D.T., les réserves immunisées des sociétés et les autres latences fiscales. Le SDA souhaite obtenir le tableau reprenant la situation pour chacune des sociétés concernées, avant (3 dernières années) et après la scission partielle (projection des résultats). Les exemples des tableaux sont joints dans l'annexe 1.

Le contribuable doit confirmer que la scission partielle s'effectuera conformément à l'article 213 du CIR 92 (les réserves exonérées sont en principe réparties de manière proportionnelle entre les différentes sociétés bénéficiaires). Il est également demandé si les dettes spécifiquement liées aux actifs scindés ou maintenus existent et si elles suivront les actifs.

Si le financement est nécessaire pour mener les activités futures dans la société scindée et bénéficiaire, il est exigé de préciser si ce crédit sera réalisé en interne ou en externe et sous quelles modalités.

En clôturant la section des impôts sur les revenus, il est demandé au contribuable d'expliquer l'intention éventuelle de transférer les actions de la société scindée partiellement et/ou de la société bénéficiaire.

Dans la section sur les droits d'enregistrement le contribuable est invité à motiver les raisons pour lesquelles l'opération envisagée peut bénéficier de l'article 117, § 2 du Code des droits d'enregistrement, à mentionner le mode de rémunération (actions avec ou sans soulte en espèces) et à mentionner le nom et l'adresse du notaire instrumentant.

Le SDA demande de mentionner les activités exercées par la société apporteuse en précisant le chiffre d'affaires de chaque activité, le bénéfice d'exploitation pour chaque activité et la répartition du personnel par activité. Il est également nécessaire de justifier ici que les éléments transférés constituent une activité autonome fonctionnant par leurs propres moyens.

Dans la section sur la TVA, le contribuable est invité de justifier la raison pour laquelle l'opération envisagée relève du champ d'application des articles 11 et 18, §3 du Code de la TVA. Il est donc demandé de fournir une description des actifs et passifs transférés, de clarifier la destination des biens immeubles utilisés dans l'activité à transférer, d'indiquer si la société bénéficiaire a droit à déduction et d'indiquer si une unité TVA existe au sein du groupe et quelles sociétés en font partie.

Comme nous pouvons le voir après la lecture du modèle du SDA, et sur base de projet d'avis du SDA de 2014 (plus présent sur le site-web actuellement, mais analysé par Thierry Blockerye dans son ouvrage sur les réorganisations des entreprises), le SDA s'appuie sur le fait que la loi impose au contribuable de motiver sa demande pour continuer à imposer, en pratique, au contribuable de fournir les moyens de preuve permettant de se prononcer sur l'absence d'intention d'évasion fiscale. Cette manœuvre revient à renverser la charge de la preuve puisque c'est au contribuable d'apporter les éléments justifiant l'exonération fiscale de l'opération.

Analyse de la jurisprudence du SDA en matière des scissions partielles

Les présidents du SDA ont précisé à plusieurs reprises comment le service traite le respect de la clause anti-abus.

Nous avons vu dans le chapitre 3 le raisonnement du SDA, en trois étapes, visant à détecter les pratiques abusives. En l'absence des avantages fiscaux significatifs, le SDA devrait en principe prendre une décision positive, mais devra toujours revoir sa position en lumière de l'arrêt de la C.J.U.E. *Zwijnenburg*, laquelle confirme que la disposition anti-abus de la directive fusions doit être analysé en termes d'impôts directs uniquement.

Dans tous les cas, les types d'opérations suivantes ne seront jamais jugés comme acceptables par le SDA :

- Réorganisations visant à isoler des litiges ou des risques à une société séparée non capable d'honorer ses engagements ;
- Opérations de liquidation « de fait ».

Nous allons analyser une série des décisions anticipées publiées sur le Fisconet, en s'arrêtant sur les points relatifs aux mesures anti-abus général (art. 344, §1 du CIR92) ou spécifique (183 bis du CIR 92).

Présence d'un avantage fiscal

Le SDA estime l'impact fiscal de l'opération envisagée suivant plusieurs paramètres :

- Présence des pertes reportées avant l'opération. Par conséquent, si les deux sociétés, scindée et bénéficiaire sont en bénéfice avant l'opération, il n'y a pas de pertes récupérables et pas d'avantages liés à ce sujet et les deux sociétés demeureront en bénéfice⁴³. Si la société scindée présente des pertes récupérables, le SDA pourrait conclure que sur le plan fiscal, la possibilité de transférer les pertes ne présente pas d'avantage, vu qu'« *il apparaît que toute chose restant égale, la société scindée devrait récupérer le solde des pertes fiscales reportées lors de l'exercice d'imposition N+1* »⁴⁴.
- Déduction du capital à risque. La base fiscale de la société bénéficiaire peut être impactée positivement par le transfert des capitaux propres et donc par l'augmentation de la base de la déduction pour le capital à risque. Cependant, la décision peut être positive malgré l'avantage récurrent mais faible⁴⁵. Actuellement, le taux de la déduction pour le capital à risque devient pratiquement nul, il nous semble donc que ce critère sera pratiquement anéanti dans un avenir proche ;
- Excédent des revenus définitivement taxés. Suivant la structure du groupe, la déduction des revenus définitivement taxés ou la possibilité de récupérer les revenus exonérés dans l'avenir pourrait être considérée comme une latence fiscale ;
- Déduction pour investissements. Cette latence fiscale prend de l'ampleur ces dernières années, devenant plus intéressant que la déduction pour le capital à risque pour les petites et moyennes entreprises.
- Dans le cas de présence de réserves immunisées suite à une taxation étalée, il est possible que ces réserves soient transférées proportionnellement aux actifs acquis en

⁴³ D.A. 2012.126 du 8 mai 2012

⁴⁴ D.A. 2021.0034 du 23 janvier 2021

⁴⁵ D.A. 2014.343 du 07 octobre 2014

remplacement transférés⁴⁶. Si le total de la quotité de la plus-value qui reste à taxer de manière étalée dans le chef de la société bénéficiaire est supérieur au total des réserves exonérées (suivant l'article 213 du CIR92), l'excédent est repris en dépenses non admises⁴⁷.

Dans la majorité des décisions, soit la neutralité fiscale est respectée, soit l'opération se passe carrément en défaveur du contribuable. Si un léger avantage fiscal a lieu, mais il est insignifiant par rapport à l'opération entreprise, le SDA prend quand même une décision favorable.

Motifs de l'opération

Motifs économiques valables

Comme nous avons constaté lors de l'analyse du schéma décisionnel SDA par rapport au schéma basé sur la directive fusions, la logique de l'administration est inversée par rapport aux objectifs de la directive. Dès que l'administration constate l'absence des motifs économiques, elle peut faire valoir la présomption de fraude fiscale ou évasion fiscale. Mais le SDA demande au contribuable de motiver dès sa demande de décision anticipée, de motiver son comportement décisionnel.

Luc de Broe et Hugues Lamon considèrent que le schéma décisionnel appliqué par le SDA s'est aligné sur l'arrêt de la Cour de cassation du 13 décembre 2007, selon lequel la disposition anti-abus doit être interprétée conformément à la directive fusions. Suivant la Cour, c'est l'administration fiscale qui doit apporter la preuve de l'absence de motifs économiques valables. Le SDA justifie cette approche par le fait qu'il ne dispose pas de moyens d'investigation et de preuve dans le cadre de la procédure d'établissement de l'impôt.

Le SDA se base sur une série de critères pour conclure à la présence de motifs économiques valables. Voici quelques exemples de ces critères et les décisions anticipées pour lesquelles ces critères ont été appliqués. Dans ces situations le service donne généralement son avis favorable par rapport à la présence des motifs économiques valables.

- Scission partielle est mise en place parce que le repreneur des actions de la société scindée ne souhaite pas reprendre l'immobilier, cependant il est d'accord de poursuivre l'activité de l'entreprise et maintenir le personnel. **Exemple** : décision n° 2010.313, l'opération cadre dans la reprise de l'activité d'exploitation de la SA X par un tiers indépendant qui ne souhaite pas reprendre également les biens immobiliers.
- But patrimoniale : la scission est entreprise afin de donner, d'une manière équitable, les actions de la société opérationnelle à la prochaine génération. **Exemple 1** : décision n° 2010.194, les scissions partielles envisagées de la SA a, SA B et SA C, appartenant au groupe X, par lesquelles les biens immobiliers non liés à l'exploitation qui sont loués à des tiers-locataires, sont transférés à une société nouvellement constituée, SA D. **Exemple 2** : décision n° 2021.0034, Réorganisation du groupe H, afin de permettre la

⁴⁶ D.A. 2020.1938 du 27 octobre 2020

⁴⁷ D.A. 2021.0034 du 23 janvier 2021

mise en place de structures distinctes en créant un pôle exploitant l'activité V, un pôle exploitant l'activité W, un pôle exploitant l'activité X, et un pôle exploitant l'activité Y, et de s'intégrer dans une perspective de transmission à terme des activités X et Y du groupe par Madame M à ses enfants sans les impliquer dans les activités V et W du groupe.

- Une séparation des activités immobilières par segments, déjà séparées juridiquement, nécessaire suite à la crise sanitaire de l'année 2020. **Exemple** : décision n° 2020.1936.
- Scission partielle directement suivie par une cession des actions de la société bénéficiaire, justifiée par le fait que la société souhaite se concentrer sur son activité de base et réinvestir dans l'activité conservée la totalité du prix de cession. **Exemple 1**: décision n° 2011.098, stratégie du groupe pour se concentrer davantage sur ses activités de base. **Exemple 2** : décision 2019.1010, scission partielle de la société A, suivie de la cession des actions de la société scindée A à des tiers pour les raisons d'évolution rapide de cette activité et les avantages du partenariat avec des acteurs spécialisés. Les actionnaires de la société scindée A s'engagent à réinvestir le produit de la vente pour le 30 juin de la 3^{ème} année qui suit la scission partielle.
- Restructuration internationale, visant à apporter tous les biens immobiliers de groupe, par pays, dans les sociétés immobilières locales, dont les actions seront détenues par un holding. **Exemple** : décision 2011.154.
- Les actionnaires des sociétés bénéficiaires de la scission ne comptent pas revendre leurs actions dans le délai de trois ans, ou, dans le cas de scission partielle, les actionnaires de la société scindée ne souhaitent également pas revendre les actions dans le délai de trois ans. **Exemple** : décision 2011.154.
- Opération qui vise à scinder les actifs d'une société patrimoniale vers deux sociétés distinctes, moyennant une répartition disproportionnée complète des actions émises en échange, ainsi chacun des actionnaires de la société devient actionnaire à 100% d'une société issue de cette scission. Cette opération permet de résoudre la situation des visions et stratégies de gestion différentes. **Exemple** : décision 2011.119.
- L'absence d'influence négative sur l'emploi est un critère positif également pour le S.D.A. Même une revente immédiate des actions de la société bénéficiaire de la scission/société scindée est justifiée dans le cas de la situation déficitaire de la société et l'engagement de maintenir l'emploi. **Exemple** : décision 2011.098.
- Scission visant à transférer un actif immobilier industriel à une société spécialisée dans la gestion de ce type d'actifs. Ainsi les actifs immobiliers du groupe sont concentrés au sein d'une société. **Exemple** : décision 2010.241.

La liste des critères décrits est évidemment non limitative et évolue avec le temps et la situation économique en Belgique. Récemment, comme nous avons vu dans un des exemples, la crise sanitaire a poussé le SDA à être plus indulgent sur le sujet de la cession des actions éventuelles

suite à l'évolution incertaine de la situation de l'entreprise durant la crise économique⁴⁸. Le facteur de séparation des activités afin de réduire les risques de faillite par secteur d'activité a été également retenue en lien avec la crise sanitaire Covid 19.

Autres motifs

Le SDA applique le troisième test de manière plus large que l'intérêt strict de la société, en prenant en compte les intérêts des toutes les sociétés du groupe et ceux des actionnaires dans certains cas. Dans la jurisprudence du service relative aux scissions partielles, nous pouvons voir les exemples des décisions motivées par le conflit des actionnaires⁴⁹, par les arrangements patrimoniaux quand il existe plusieurs héritiers et une seule société, et l'activité opérationnelle sera repise par un ou deux d'entre eux, soit même par les petits enfants de l'actionnaire actuel dans l'avenir⁵⁰.

Les motifs familiaux sont parfois étroitement liés aux motifs économiques et il est compliqué de les isoler, le SDA parfois les évoque également dans les « motifs économiques valables ».

Engagements du demandeur en matière de cession d'actions

Certaines opérations de restructuration suivies par les cessions d'actions peuvent être critiquables parce qu'elles permettent de transformer une plus-value taxable sur actifs en plus-value exonérée sur actions. Cette situation était encore plus d'actualité avant la réforme fiscale de 2012, lorsque le régime d'exonération de l'article 192 du CIR rendait possible l'exonération des plus-values sur actions, même si les actions n'avaient pas été détenues depuis un an.

Le SDA durant cette période a été attentif à ce facteur et a instauré un code de bonne conduite pour les demandeurs, en exigeant les engagements à prendre pour démontrer que l'opération n'était pas motivée principalement par l'évasion fiscale. Depuis 2005 le service avait conditionné l'octroi de décisions positives par toute une série des engagements :

- Aucune cession d'actions des sociétés participantes à l'opération dans le délai de 12 mois à compter de la date de l'AG approuvant l'opération envisagée ;
- Aucune cession d'au moins 50% des actions endéans une période de 24 mois à compter de la fin des 12 mois précitée ;
- En cas de cession d'actions à la suite de futures réorganisations (fusions, scission, apport de participations à une société holding, etc.), aucune cession d'actions reçues en échange pendant la période non échue de 12 ou 24 mois.

Si le repreneur de la société n'était pas intéressé par la reprise totale de l'activité, le SDA acceptait, dans le souci de préserver la continuité de certaines activités, qu'il soit passé outre la

⁴⁸ D.A. 2020.1938 du 27 octobre 2020

⁴⁹ D.A. du 18 mai 2010 et 400.409 du 16 février 2006²

⁵⁰ D.A. 2021.0034 du 23 janvier 2021

condition usuelle de conservation, à condition que le montant total du prix de vente qui a bénéficié de l'exonération d'impôt soit réinvesti dans l'activité restante.

Suite à la transposition de la directive « fusions » et l'introduction de l'article 183 bis du CIR, le SDA a revu les conditions pour un avis favorable et a publié un projet d'avis en 2009. Cet avis tire les conséquences de l'arrêt Leur-Bloem selon lequel la charge de la preuve appartient à l'administration, et ne conditionne plus l'octroi de décisions positives par rapport à des engagements à prendre obligatoirement par les demandeurs. Dans son avis de l'année 2009 le SDA précise que si les actionnaires de la société concernée respectent les conditions imposées, le SDA peut conclure à l'absence d'objectif principal d'évasion fiscale :

- Absence d'intention de cession dans les trois ans des actions des sociétés concernées par l'opération de scission ou de scission partielle ;
- L'absence d'intention de cession dans les trois ans des actions des sociétés bénéficiaires de l'apport ;
- L'échange d'actions, sans soulte, entre anciens actionnaires en vue de régler des disfonctionnements de l'organe de gestion résultant des divergences de vue entre les actionnaires.

Dans certains cas, le SDA autorise la cession des actions à un tiers, mais considère alors, en tant que motif économique valable, *« le réinvestissement durable à court terme du produit total ou partiel de la cession, selon l'importance relative de l'avantage fiscal retiré de la plus-value réalisée lors de la cession d'actions de la société concernée dans une autre activité économique. Les modalités et le caractère durable de cet investissement doivent dès lors être décrits et motivés dans la demande »*.

Ensuite, l'avis de 2009 a été retiré du site web et remplacé par un avis de 2014. Dans cet avis le SDA considère la cession des actions rapidement après la scission partielle en tant que critère négatif et indicateur d'abus fiscal, et invite le contribuable de justifier son choix par des motifs non fiscaux. L'avis constate également que certaines opérations liées à l'opération de scission et effectuées avant ou après cette opération, peuvent également influencer la décision concernant la mesure anti-abus (par exemple, la manipulation sur les fonds propres avant la scission/fusion). Dans ce cas-là, l'article 344, §1 du CIR 92 pourrait être d'application.

Dans notre recherche, la diminution des clauses de conservation des actions des sociétés participantes à la scission partielle a été constatée en 2020 et 2021, particulièrement durant la période de crise sanitaire. L'incertitude du contribuable au sujet de la viabilité de ses projets économiques influence cette tendance qui pourrait retourner à la position initiale de l'administration après la fin de cette crise.

Conclusion

Mon but était d'examiner les différents aspects fiscaux des scissions partielles, de décomposer l'opération et ses conséquences fiscales. Une série des conditions concernant la neutralité fiscale de cette opération est imposée par la législation, mais ces conditions ne sont pas les mêmes pour les impôts sur les revenus, la TVA et les droits d'enregistrement. La lecture des directives européennes 90/434CE du 23/07/1990 et 2005/19 CE du 17 février 2005 nous a permis de comprendre que la condition de transfert d'une branche d'activité est imposée par la législation européenne, mais que la neutralité fiscale des scissions partielles est considérée en tant que la règle, pas l'exception.

Cette condition du transfert d'une branche d'activité est présente dans le Code TVA et dans le Code des droits d'enregistrement et il est donc nécessaire de respecter la notion d'universalité des biens ou d'une branche d'activité afin d'éviter l'application de la TVA et du droit d'enregistrement. Dans les grandes lignes, le traitement ressemble au traitement d'un apport d'une branche d'activité pour ces types d'imposition et il n'existe pas de traitement spécifique pour les scissions partielles.

Le Code des impôts sur les revenus n'impose pas la condition mentionnée ci-dessus, en se limitant au respect de l'article 183 bis, la condition anti-abus spécifique. Au centre de l'article anti-abus, nous retrouvons la notion de motifs économiques valables.

Les exemples pratiques traités dans le chapitre 2 ont permis de voir les deux manières courantes de scinder une société avec une branche opérationnelle et une branche immobilière. Quand dans une société il existe deux branches d'activités, il est souvent préférable, pour des raisons fiscales de sortir de la société l'activité opérationnelle, même si cette option est souvent complexe à cause des autres raisons juridiques (contrats à transférer, conditions pour le marché public, autres conventions et baux à transférer...). Néanmoins, cette décision permet d'éviter les risques d'imposition des immeubles (droit d'enregistrement, révision TVA, plus-values sur les immeubles).

Une autre solution envisageable est de soumettre au Service des décisions anticipées la demande de transfert d'une branche immobilière, en obtenant de cette manière la sécurité juridique.

Nous avons examiné les mesures générales et les mesures spécifiques anti-abus et décomposé le schéma décisionnel de la directive européenne et du SDA. Cette analyse a permis de voir, sur base de plusieurs exemples de décision anticipée, que la notion des motifs économiques valables non fiscaux est accentuée par le SDA. Le service des décisions anticipées suit la logique de réflexion proposée par la directive européenne « fusions » du 11 décembre 2008, et demande au contribuable de motiver son comportement décisionnel dans le cas d'absence de motif économique valable. Malheureusement, Le SDA inverse la charge de la preuve et demande au contribuable de motiver son opération et justifier tous les motifs de l'opération dès l'envoi de la demande de décision anticipée. Cette justification reste nécessaire même s'il n'y a aucun avantage fiscal lors de l'opération de scission partielle.

Annexe 1

Avant scission partielle (3 dernières années)⁵¹

	Société « X »
Chiffre d'affaires	
Résultat comptable	
Résultat de la période imposable (code 1410)	
Bénéfice subsistant (code 1450)	
Base imposable au taux normal (code 1460)	
Solde de la déduction RDT reportable sur la période imposable suivante (code 1704)	
Perte à reporter sur la période imposable suivante (code 1730)	
Solde de DCR qui est reportable sur la période imposable suivante (code 1712)	

DPI qui est reportable sur la période imposable suivante (codes 8370/8470 du formulaire 275U)	
DCR qui est en principe déductible de l'exercice d'imposition (code 8070 du formulaire 275C)	

Après la scission partielle

	Société « X »	Société « Y »
Chiffre d'affaires		
Résultat comptable		

⁵¹ Si la scission partielle concerne aussi une société existante, les chiffres clés de cette société doivent également être inclus dans le tableau.

Résultat de la période imposable (code 1410)		
Bénéfice subsistant (code 1450)		
Base imposable au taux normal (code 1460)		
Solde de la déduction RDT reportable sur la période imposable suivante (code 1704)		
Perte à reporter sur la période imposable suivante (code 1730)		
Solde de DCR qui est reportable sur la période imposable suivante (code 1712)		

DPI qui est reportable sur la période imposable suivante (codes 8370/8470 du formulaire 275 U)		
DCR qui est en principe déductible de l'exercice d'imposition (code 8070 du formulaire 275 C)		

Bibliographie

Législation européenne

Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, J.O.U.E., L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5.

Directive 2005/19 CE du Conseil, du 17 février 2005, modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, J.O.U.E., L 58 du 4 mars 2005, pp. 19-27.

Législation belge

L. 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, M.B., 20 juillet 2001, p. 24689

L. du 11 décembre 2008 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, M.B., 12 janvier 2009, p. 672.

Avis CNC 2009/11 – Le traitement comptable des scissions partielles

Code des Sociétés et Associations

Code des droits d'enregistrement

Code des impôts sur les revenus

Jurisprudence CJUE

CJCE, 13 octobre 1992, Commerz-Credit-Bank contre Finanzamt Saarbruecken, C-50/91

CJCE, 17 juillet 1997, A.Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, C-28-95

CJCE, 22 février 2001, Arrêt Abbey National contre , C-408/68

CJCE, 15 janvier 2002, Andresen og Jensen ApS contre Gouvernement danois, C-43/00

CJCE, 5 mars 2009, Commission contre Espagne, C-392/07

CJUE, 11 juillet 2008, Modehuis A. Zwijnenburg BV contre Staatssecretaris van Financiën, C-352/08

Jurisprudence belge

Cour de cassation, 13 décembre 2007, F.06.0065.N/1

Cour d'appel de Gand, 27 janvier 2009, 2008/AR/504

Jurisprudence SDA

SDA 400.409 du 16 février 2006

SDA 2012.126 du 8 mai 2012

SDA 2014343 du 07 octobre 2014

SDA 2015033 du 24 février 2015

SDA 2016407 du 05 juillet 2016

SDA 2018346 du 12 juin 2018

SDA 20190931 du 19 novembre 2019

SDA 2020.1938 du 27 octobre 2020

SDA 2020.2002 du 08 décembre 2020

SDA 2020.1812 du 15 décembre 2020

SDA 2020.2149 du 26 janvier 2021

SDA 2020.2200 du 19 janvier 2021

SDA 2020.2174 du 19 janvier 2021

SDA 2021.0034 du 23 janvier 2021

Ouvrages et contributions dans les ouvrages

Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés, BLOCKERYE, T., Anthemis, Limal, 2020, 606 p.

Gérard Delvaux, Les Restructurations de PME : les fusions et les scissions, OECCBB, 2020

La restructuration des sociétés et des associations – aspects juridiques, Jean CATTARUZZA, GUJE (2e éd), suppl. 117, 20 mai 2020

Le nouveau droit des sociétés et des associations. Le CSA sous la loupe. Anthemis, 2019

Acquisitions, financement et cessions d'entreprises, Hugues Lamon, Groupe Larcier, 2015

L'abus fiscal, Thierry Afschrift, Groupe Larcier, 2013

La loi du 16 juillet 2001 instaurant le régime fiscal des opérations assimilées aux fusions et scissions : la dernière pierre à l'édifice de la «scission partielle» ? Thierry BLOCKERYE /Hugues V ANGINDERTAEL /Laurent MERTENS R.G.F. 5 – mai 2002

COPPENS, P., Traitement comptable et fiscal des scissions partielles C & FP 2009, liv. 8, 203-208 et <http://www.monkey.be> (20 octobre 2009)

La notion de branche d'activité en droit interne par rapport aux directives européennes, Anne CALICIS Senior Tax Manager Céline ALEXANDRE Avocat, Laga Revue Générale de Fiscalité • N° 5 • mai 2009 • Page 3

L'évolution de la disposition anti-abus en matière de fusions et scissions de sociétés Impact pour le Service des Décisions Anticipées en matière fiscale, Anne CALICIS, Sahar YAZDIAN, Revue Générale de Fiscalité – Kluwer, . 2011/10, p. 4

Droits d'enregistrement et notion d'évasion fiscale dans la directive «fusions»: commentaire de l'arrêt Zwijnenburg de la Cour de justice de l'Union européenne, Marc BOURGEOIS, Xavier PACE, Kluwer – Rec. gén. enr. not. 2011, liv. 2, 41-57

L'apport en société et les restructurations de sociétés (fusions, scissions, apports d'universalité et de branche d'activité): état des lieux en 2013, Xavier Pace, Droits d'enregistrement, n° 2/2013

SVC, [Disposition anti-abus] Scission partielle : décision anticipée positive Fiscologue 2013, liv. 1356, 9-10 et <http://www.fiscologue.be/> (16 octobre 2013)

Régime fiscal pour les fusions et scissions partielles ? Henk Verstraete, Fiscologue 18/05/2001, p. 1

Impôt des sociétés. Régime fiscal pour les scissions partielles, Alain Hirsch

Analyse d'exemples de cas constitutif d'un abus fiscal, Philippe Dedobbeleer, R.G.C.F., 2014, n° 2, p. 111

Les décisions anticipées en matière d'abus fiscal, Philippe Dedobbeleer, Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013. P. 239-260.