



Le point sur les fusions et scissions

Luc HERVE, Avocat

A la suite de l'arrêt du 13 décembre 2007 de la Cour de cassation qui avait imposé au fisc la charge de prouver que l'opération de fusion ou de scission "répond à des besoins légitimes de caractère économique ou financier", une loi du 11 décembre 2008 a mis en concordance le CIR/92 avec le droit européen, en énonçant désormais que "l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales".

1.- Suivant la Directive européenne concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions et apports d'actifs (Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990), la neutralité fiscale est le principe en cas de fusion ou de scission. L'opération est présumée avoir été effectuée pour des raisons légitimes de caractère financier ou économique et il incombe donc à l'administration de démontrer que l'opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. Il s'agit d'une présomption réfragable (c'est-à-dire susceptible d'être renversée par la preuve contraire) de non-taxation.

Néanmoins, la Directive européenne (article 11, 1.a) prévoit encore que le fait qu'une des opérations n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation 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.

2.- Pendant longtemps, l'administration et le Service des Décisions Anticipées (SDA) ont considéré que la taxation en matière de fusions et de scissions était la règle de base et qu'il y était dérogé, lorsque l'opération "*répondait à des besoins légitimes de caractère économique ou financier*", les sociétés concernées devant en apporter la preuve.

La plupart des décisions des cours et tribunaux étaient ainsi fixées dans le sens de la thèse administrative, jusqu'à ce que la Cour de cassation balaie celle-ci dans un arrêt du 13 décembre 2007, inspiré d'un arrêt de la Cour européenne de Justice du 17 juillet 1997 (arrêt Leur- Bloem, C- 289/95).

Selon cette jurisprudence de la Cour de cassation, les fusions, scissions et autres formes de réorganisation effectuées en conformité au droit des sociétés sont censées répondre à des besoins légitimes de caractère financier et économique et elles bénéficient ainsi de la neutralité fiscale, à moins que l'administration ne prouve le contraire. La charge de la preuve pèse ainsi sur le fisc, sans préjudice toutefois de l'obligation pour le contribuable de collaborer effectivement à cette preuve.

3.- Une loi du 11 décembre 2008 (publiée au *Mon.B.* du 12 janvier 2009) a mis en concordance le CIR/92 avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, en modifiant certaines dispositions du CIR/92 ou en complétant celles-ci.

En ce qui concerne les opérations ou transferts effectués à partir du 12 janvier 2009, l'article 211, § 1 du CIR/92 subordonne la neutralité fiscale d'une fusion, d'une scission ou d'une opération assimilée aux conditions suivantes :

- 1° la société absorbante ou la société bénéficiaire doit être une société résidente ou une société intra-européenne ;
- 2° l'opération doit être réalisée conformément au Code des Sociétés et, le cas échéant, conformément aux dispositions analogues du droit des sociétés applicables à la société intra-européenne absorbante ou bénéficiaire ;
- 3° l'opération doit répondre au prescrit de l'article 183bis du CIR/92.

Il n'est plus fait référence à la notion de "*besoins légitimes de caractère économique ou financier*", mais à la circonstance, énoncée par le nouvel article 183bis du CIR/92, que "*l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales*".

Ce dernier texte prévoit, en outre, une présomption réfragable : si l'administration peut démontrer que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, ce fait "*permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales*". Dans ce cas, la charge de la preuve contraire repose à nouveau sur les épaules du contribuable.

Le droit positif belge a donc été mis en concordance avec la directive européenne sur les fusions, scissions et opérations assimilées.

4.- Quant aux opérations et transferts antérieurs au 12 janvier 2009, les cours et tribunaux semblent s'être conformés à la jurisprudence de la Cour de cassation.

Ainsi, la Cour d'appel de Gand a eu l'occasion de réaffirmer, dans un arrêt du 27 janvier 2009 (rôle 2008/AR/504) qu'"*il appartient à l'administration fiscale - qui prétend que les contribuables concernés ont effectué la scission dans le but d'é luder l'impôt et qui estime devoir baser la preuve sur l'absence de raisons commerciales - d'également démontrer cette absence, sans préjudice de l'obligation pour le contribuable de collaborer à cette preuve*".

Dans la décision précitée, la Cour d'appel de Gand relève que l'administration peut procéder notamment par des demandes de renseignements portant sur les documents devant être légalement établis en cas de fusion ou de scission.

En pratique, on recommandera au contribuable de se constituer un dossier de nature à démontrer que l'opération envisagée vise principalement la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés concernées (économie d'échelle, augmentation de la capacité d'emprunt, division des risques,...).