

Utilisation de la scission partielle pour séparer activité commerciale et patrimoine immobilier

Caroline PARTOUNE

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2016-2017

Titulaires :

Marc Bourgeois
Jean Bublot

Tuteurs académiques :

Xavier Thiebaut
Marc Levaux

REMERCIEMENTS

J'adresse mes remerciements aux personnes qui m'ont aidée dans la réalisation de ce travail de fin d'études. Je tiens à exprimer toute ma gratitude envers Maîtres Xavier THIEBAUT et Marc LEVAUX qui ont accepté de faire partie de mon jury. Je les remercie pour les conseils et avis judicieux prodigués. Mes remerciements vont aussi aux membres de ma famille pour leur patience et leurs encouragements.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
CHAPITRE I. DESCRIPTION DU MECANISME	3
SECTION 1. LA SCISSION PARTIELLE	3
Sous-section 1. Définition.....	3
Sous-section 2. Procédure	4
Sous-section 3. Avantages de la scission partielle.....	4
Sous-section 4. Faut-il que les éléments transférés forment une branche d'activité ?	6
Sous-section 5. Traitement comptable	8
CHAPITRE II. OPTIMISATION FISCALE DE LA SCISSION PARTIELLE	9
SECTION 1. ASPECTS FISCAUX EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU	9
Sous-section 1. Scission partielle taxée	9
1. Conséquences de la taxation dans le chef de la société partiellement scindée	9
2. Conséquences de la taxation dans le chef de la société bénéficiaire	12
3. Conséquences de la taxation dans le chef des actionnaires de la société partiellement scindée	12
Sous-section 2. Scission partielle immunisée	13
1. Conséquences de l'exonération dans le chef de la société partiellement scindée	14
2. Conséquences de l'exonération dans le chef de la société bénéficiaire	15
3. Conséquences de l'exonération dans le chef des actionnaires de la société partiellement scindée	16
Sous-section 3. Dispositions anti-abus	17
1. Disposition spécifique anti-abus	17
2. Disposition générale anti-abus	21
SECTION 2. ASPECTS FISCAUX EN MATIERE D'IMPOTS INDIRECTS.....	23
Sous-section 1. Régime fiscal des droits d'enregistrement	23
1. Soumission par principe au droit d'apport.....	23
2. Apport mixte	23
3. Exonération en cas d'apport d'universalité ou de branche d'activité	24
Sous-section 2. Régime fiscal en matière de TVA	24
1. Le régime d'immunité des articles 11 et 18, §3, du CTVA.....	24
2. La location de l'immeuble suite au transfert de l'activité opérationnelle : le mécanisme des révisions	26
2.1. La position de l'administration	26

- 2.2. Contestation de la position administrative. La notion de branche d'activité : l'immeuble doit-il être effectivement cédé pour bénéficier du régime d'exemption ?
28

SECTION 3. EST-IL JUDICIEUX D'OPTER POUR UNE SORTIE DE L'IMMOBILIER SUIVIE D'UNE LOCATION.....	31
Sous-section 1. Aspects fiscaux en matière d'impôt sur le revenu : conformité à l'article 183bis du CIR	31
1. Rationaliser et développer des activités	32
2. Renforcer la structure financière et la trésorerie	33
3. Assurer la continuité de l'entreprise	33
4. Ne pas exposer les immeubles aux risques inhérents à l'exercice de l'exploitation	34
Sous-section 2. Aspects fiscaux en matière de droits d'enregistrement : un seul immeuble peut-il constituer une branche d'activité ?	34
Sous-section 3. Aspects fiscaux en matière de TVA : la qualité d'assujetti et la notion de branche d'activité.....	36
SECTION 4. APPRECIATION PERSONNELLE.....	37
CHAPITRE III. CONCLUSION GENERALE	39
BIBLIOGRAPHIE	42
Sources législatives et réglementaires	42
Sources belges.....	42
Sources européennes	42
Ouvrages et contributions dans des ouvrages	43
Articles scientifiques.....	44

INTRODUCTION

1. La société X, établie en Belgique, est active dans la distribution d'équipements industriels de gestion des fluides destinés aux entreprises. En parallèle de cette activité, elle souhaite développer une activité dans le secteur de l'immobilier. Pour éviter toute confusion entre les deux activités, la société X recourt au mécanisme de la scission partielle. Elle choisit de loger la branche d'activité relative à l'exploitation initiale dans une société à constituer, dénommée la société Y. Suite à ce transfert, la société X, partiellement scindée, a modifié sa dénomination sociale ainsi que son objet social qui ne vise plus que les activités de conseil, de gestion, de prestations de services, de management et d'immobilier.

La société X a par ailleurs procédé à la location de l'immeuble conservé par elle à la société Y pour qu'elle puisse y exercer l'activité d'exploitation transférée. A cet égard, un contrat de bail a été établi entre les deux sociétés. Toutefois, une partie de l'immeuble reste consacrée aux activités de gestion et d'études de faisabilité menées par la société X qui entend évaluer l'opportunité que représenterait une nouvelle activité de fabrication et de vente de pièces en bois utiles dans la construction d'immeubles. Une machine destinée à la fabrication est installée dans les locaux et l'on procède déjà aux essais et calibrages indispensables.

2. Un conflit naît de la qualification de l'opération et de l'affectation de l'immeuble aux nouvelles activités. L'administration entend procéder à une révision de la TVA initialement déduite sur les investissements immobiliers effectués par la société X. Cette décision est motivée par le fait que la société X, qui demeure propriétaire de l'immeuble, ne l'affecte plus à une activité génératrice de TVA. L'activité de mise en location est en effet exempte de TVA et la scission partielle a transféré l'activité génératrice de TVA à la société Y.

3. A l'instar de la société X, de nombreuses sociétés peuvent être amenées, au cours de leur existence, à s'interroger sur les possibilités leur permettant de séparer leur exploitation de leur patrimoine immobilier. Les raisons sous-jacentes à une telle décision sont multiples. Outre les conflits entre actionnaires et les questions successorales, on rencontre des motifs liés au déploiement économique de la société. Ainsi, une société peut souhaiter se recentrer sur son *core business* ou améliorer la gestion des deux activités par une meilleure vision¹. Elle peut encore vouloir protéger l'immeuble des risques liés à l'exercice de l'exploitation² ou enfin désirer faciliter l'entrée de nouveaux actionnaires en diminuant le prix des actions par le retrait de l'immobilier de l'actif de la société³.

¹ Décision anticipée n° 2016.149 dd. 19.04.2016 ; F. LEDAIN, « La scission partielle d'une société par transfert à une société du patrimoine immobilier n'a pas comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale si certaines conditions sont respectées », *Sem. Fisc.*, 2014/46, n° 170, pp. 2-3.

² N. VAN GILS, E. JONET, « Fiscaalvriendelijk activabestanddelen of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *A.F.T.*, 2013, liv. 10, p. 27 ; D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », in X., *Enjeux fiscaux d'un (dés)investissement immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 95.

³ Décision anticipée n° 2016.484 dd. 23.08.2016 ; Décision anticipée n° 2016.407 dd. 05.07.2016 ; X., « Scission », *Le Fiscologue*, 2005, n° 987, p. 13.

Les sociétés soucieuses d'optimiser fiscalement leur situation consulteront les solutions proposées par la législation belge. A cet égard, une distinction s'impose entre les solutions qui opèrent un transfert en direction des actionnaires, telles une réduction de capital en nature ou une distribution de dividende en nature, et les solutions qui opèrent un transfert en direction d'une autre société, telles une cession de branche d'activité ou une scission partielle⁴.

Les opérations de scissions et particulièrement les scissions partielles sont de plus en plus souvent pratiquées⁵. La reprise économique a redonné du tonus aux sociétés qui ont dès lors repris l'initiative d'entreprendre et réorganisent leurs activités en fonction d'un contexte économique modifié⁶.

4. Dans la présente contribution, nous explorons la possibilité de recourir à la scission partielle qui, comme nous tenterons de le démontrer, peut se révéler une alternative intéressante à de nombreux égards. Comment assurer la neutralité fiscale de ce mécanisme qui vise à séparer l'exploitation de l'immobilier ? Notre intention est de dresser une synthèse des questions et des solutions qui surgissent à l'analyse du cas pratique présenté à l'entame de cette introduction.

Nous concentrerons principalement notre analyse sur les implications fiscales, tant en matière d'impôts directs qu'indirects. Notre propos se divisera en plusieurs volets. Dans le premier chapitre, nous aborderons les prérequis nécessaires à la compréhension de notre exposé en clarifiant le mécanisme étudié. Après avoir succinctement décrit le mécanisme de la scission partielle et ses avantages, nous examinerons dans un deuxième chapitre les implications au niveau de l'impôt sur les revenus, des droits d'enregistrement et de la TVA. Nous axerons notre étude sur les caractéristiques qui rendent la scission partielle atypique et les conditions fiscales plus sensibles ou sujettes à la critique et apporterons les premiers éléments de réponse à la problématique qui nous occupe. Finalement, dans un troisième chapitre, nous évaluerons dans quelle mesure une sortie d'immeuble aurait été préférable pour assurer la neutralité fiscale de l'opération. Des considérations en droit comptable et droit des sociétés compléteront notre analyse.

⁴ D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », *op.cit.*, p. 95.

⁵ H. LAMON, *Acquisitions, financement et cessions d'entreprises*, *Cahiers de fiscalité pratique*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 698.

⁶ N. BISSCHOP, A. EL JILALI, M. TAVERNE, J. SMEETS, « La neutralité fiscale des opérations de restructuration en Belgique : l'épreuve des mesures anti-abus et le sort des latences fiscales », *R.G.F.C.P.*, 2016, liv. 6, p. 24.

CHAPITRE I. DESCRIPTION DU MECANISME

SECTION 1. LA SCISSION PARTIELLE

Sous-section 1. Définition

5. Le mécanisme de la scission partielle fut révélé en droit des sociétés par la loi du 13 avril 1995⁷. Ce n'est pourtant qu'avec la loi du 16 juillet 2001⁸ et le régime de neutralité fiscale qu'elle introduisait que cette forme de restructuration rencontra le succès⁹.

Aujourd'hui reprise à l'article 677 du Code des sociétés (ci-après : « C. soc. »), la scission partielle est considérée comme une opération assimilée à une fusion ou à une scission¹⁰. La définition suivante peut être arrêtée : la scission partielle est un mécanisme qui autorise le transfert, sans dissolution, d'une partie de l'avoir social d'une société vers une ou plusieurs autres sociétés existantes ou à constituer, tout en rétribuant directement les actionnaires de la société transférante¹¹. Une soulte en espèces peut éventuellement être versée qui ne peut toutefois excéder 10 % de la valeur nominale des actions ou parts attribuées ou, à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable¹².

6. Ce mécanisme se distingue de la scission classique ou de l'apport d'une branche d'activité. D'une part, et contrairement à l'hypothèse d'une scission ordinaire, la société transférante continue d'exister. Seul son patrimoine est diminué d'un montant égal à la valeur de la partie de son avoir social qui est transférée¹³. D'autre part, et contrairement à l'hypothèse de l'apport d'une branche d'activité, les actions émises en contrepartie de l'apport sont détenues directement par les actionnaires de la société transférante, à l'exclusion de cette dernière¹⁴.

⁷ P. HAINAUT-HAMENDE, « La société anonyme. Deuxième partie : Opérations sur le capital. Emissions publiques. Transformation. Fusion - Scission », *Rép. not.*, tome XII, Le droit commercial et économique, livre 3/2, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 525.

⁸ 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.

⁹ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE, « Section IV. - Les scissions », *Droit des sociétés-Précis*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1085.

¹⁰ G. MEURISSE, « La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble », *Pacioli*, 2014, liv. 394, p. 6 ; A. HIRSCH, « Impôt des sociétés. Régime fiscal pour les scissions partielles », *Act. fisc.*, 2001, liv. 28, pp. 1-3.

¹¹ H. LAMON, *Acquisitions, financement et cessions d'entreprises, op.cit.*, p. 692 ; Y. VERDINGH, « Partiële splitsing », in X., *Vennootschap en belastingen*, Deel XIV, 3-1-3-280 (3), Anvers, Kluwer, 2016, p. 68.

¹² Par application des articles 677, 673, 674 et 675 du Code des sociétés ; T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *R.G.F.*, 2002, liv. 5, p. 120.

¹³ H. VERSTRAETE, « Quand y a-t-il exonération en cas de scission partielle ? », *Le Fiscologue*, 2006, n° 1025, p. 5.

¹⁴ P. DRIKONINGEN, A. SOETAERT, « Une 'scission partielle' doit-elle porter sur une branche d'activité ? », *Le Fiscologue*, 2001, n° 822, pp. 3-5.

Autrement dit, les actionnaires de la société transférante conservent l'intégralité de leurs parts dans la société transférante et reçoivent, en outre, des actions supplémentaires de la part de la société bénéficiaire¹⁵.

Sous-section 2. Procédure

7. Les règles applicables aux scissions classiques contenues aux articles 728 à 758 du C. soc. sont applicables *mutatis mutandis* à la scission partielle, sous réserve d'aménagements utiles pour intégrer les spécificités de la scission partielle¹⁶. Dans la présente sous-section, nous passons brièvement en revue les grandes étapes de la procédure.

Les organes de gestion de toutes les sociétés participantes doivent présenter un projet de scission partielle par acte authentique ou par acte sous seing privé (article 743 du C. soc.). Ce projet mentionnera obligatoirement le rapport d'échange des actions. En outre, « la description et la répartition précises des éléments du patrimoine actif et passif à transférer à chacune des sociétés bénéficiaires » (articles 728, alinéa 2, 9°, et 743, alinéa 2, 9°, du C. soc.) devront figurer dans la proposition de scission partielle.

Les sociétés participant à l'opération déposeront le projet de scission au greffe du tribunal de commerce du lieu d'établissement de leur siège social respectif. Le délai minimum pour le dépôt des projets est de six semaines avant l'assemblée générale extraordinaire appelée à se prononcer sur la scission (article 743 du C. soc.).

L'assemblée générale des actionnaires de chacune des sociétés concernées statuera sur l'opération, aux conditions de quorum et de majorité requises pour la modification des statuts.

Sous-section 3. Avantages de la scission partielle

8. Conscient de la nécessité de stimuler la croissance économique et de permettre aux sociétés de diversifier leurs activités ou de s'adapter aux normes légales, le législateur a souhaité encourager la scission partielle des sociétés en proposant un régime de neutralité dont nous rappelons ici les principaux avantages.

9. La loi du 16 juillet 2001 a introduit un régime favorable aux scissions partielles en matière d'impôt sur les revenus en autorisant l'immunisation des plus-values latentes sur les actifs transférés¹⁷. C'est principalement cette immunité des plus-values latentes qui sera

¹⁵ N. VAN GILS, E. SUYS, « Het praktische vraagstuk inzake de fiscale behandeling van 'ruilmeerwaarden' op aandelen gerealiseerd door een Belgische holdingvennootschap naar aanleiding van fusie, splitsing of inbreng », *A.F.T.*, 2015, liv. 10, p. 16 ; L. DE BROECK, D. VAN LAERE, « Babylonische spraakverwarring over definitie partiële fusie of splitsing », *Fisc. Act.*, 2001, liv. 41, pp. 6-8.

¹⁶ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE, « Section IV. - Les scissions », *op.cit.*, p. 1087.

¹⁷ G. MEURISSE, « La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble », *op.cit.*, p. 8.

recherchée par le contribuable désireux d'opérer une scission partielle de sa société. A défaut de l'application d'un tel régime, le législateur entend soumettre à l'impôt des sociétés les plus-values latentes sur les actifs transférés.

10. De surcroît, ce régime offre une flexibilité accrue par rapport au régime de scission classique sur plusieurs points¹⁸. Par rapport à une scission ordinaire, le régime de la scission partielle offre l'immense avantage à la société scindée de continuer d'exister¹⁹. Cela permet une économie de formalités administratives et de frais. En effet, la société conserve son numéro d'entreprise et son numéro de TVA²⁰. Le maintien de la société scindée représente un énorme atout lorsque cette dernière disposait de contrats conclus *intuitu personae*. C'est dans le maintien des contrats que réside l'intérêt majeur de la scission partielle sur la scission ordinaire²¹. On citera en outre la limitation des formalités liées au transfert aux seuls actifs et passifs scindés, ce qui limite les formalités environnementales ou autres autorisations et reconnaissances au niveau fiscal²².

Une autre faveur est également octroyée par la loi du 16 juillet 2001 en cas de taxation de l'opération de scission partielle. En vertu de l'article 210, §3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : « CIR »), le régime de la liquidation applicable dans cette hypothèse ne s'applique qu'aux actifs et passifs transférés à l'occasion de la scission partielle. Ce régime permet de réduire singulièrement le risque de taxation lorsque le régime de neutralité n'est pas applicable et ce, à deux niveaux. D'une part, le risque d'imposition des plus-values latentes est limité à celles portant sur les seuls actifs transférés dans le cadre de la scission²³. D'autre part, la société peut réduire le risque d'imposition en choisissant de transférer les actifs sur lesquels la plus-value latente est la plus faible. A notre avis, il s'agit d'un premier argument en faveur du maintien des immeubles dans le chef de la société X s'il appert qu'un doute subsiste concernant l'application du régime de neutralité.

11. Nous rencontrons également certains avantages par rapport à une opération d'apport de branche d'activité classique²⁴. Les actions émises par la société bénéficiaire sont attribuées directement aux actionnaires de la société transférante de sorte qu'il n'y a pas de lien

¹⁸ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, p. 121.

¹⁹ H. LAMON, *Acquisitions, financement et cessions d'entreprises*, *op.cit.*, p. 693.

²⁰ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, p. 132 ; P. COPPENS, « Traitement comptable et fiscal des scissions partielles », *C & FP*, 2009, liv. 8, p. 208 ; G. MEURISSE, « La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble », *op.cit.*, p. 6.

²¹ L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés. La scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine ? », *Act.fisc.*, 2002, liv. 14, pp. 1-3.

²² H. LAMON, *Acquisitions, financement et cessions d'entreprises*, *op.cit.*, p. 639.

²³ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, p. 132.

²⁴ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, p. 132 ; L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés. La scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine ? », *op.cit.*, pp. 1-3.

actionnarial entre la société partiellement scindée et la société bénéficiaire. En cas de scission partielle suivie d'une cession des actions, cela permet en outre de transformer une plus-value sur des actifs en principe imposable au taux de l'impôt des sociétés en une plus-value sur actions non imposable dans le chef de l'actionnaire (article 192, §1^{er}, al. 1^{er}, et 90, 1^o et 9^o, du CIR)²⁵. La scission partielle permet enfin de transférer des avoirs qui ne forment pas nécessairement une branche d'activité, comme nous allons le développer ci-dessous.

Sous-section 4. Faut-il que les éléments transférés forment une branche d'activité ?

12. Le concept de branche d'activité est une notion autonome de droit européen dont il appartient à la Cour de justice de l'Union européenne de déterminer les contours²⁶. Dans l'arrêt *Zita Modes*, la Cour a précisé cette notion. Il s'agit « d'une partie autonome d'une entreprise comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome »²⁷. En posant cette définition, la Cour apprécie la notion de branche d'activité dans le chef du cessionnaire²⁸. Nous verrons toutefois que cette vision des choses diffère en matière de droits d'enregistrement. Enfin, seule une appréciation *in concreto*, tenant compte des circonstances concrètes du cas d'espèce, permettra d'aboutir à une telle qualification²⁹.

La directive 2005/19 CE du 17 février 2005, qui intègre les scissions partielles dans les opérations visées par la directive du 23 juillet 1990 sur les fusions, requiert qu'une branche d'activité soit transférée dans le cadre d'une scission partielle³⁰. Pourtant, cette exigence européenne n'est reprise en droit belge ni par le Code des sociétés, ni par le Code d'impôts sur les revenus³¹. En l'état, l'apport d'une branche d'activité n'est donc pas une condition pour

²⁵ P. DEDOBBELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 2, p. 109 ; M. BOURGEOIS, X. PACE, « Droits d'enregistrement et notion d'évasion fiscale dans la directive 'fusions' : commentaire de l'arrêt *Zwijenburg* de la Cour de justice de l'Union européenne », *Rec. gén. enr. not.*, 2011, liv. 2, p. 42.

²⁶ O. HODY, « Cession d'universalité et de branche d'activité au regard de la TVA immobilière », *Act. fisc.*, 2010, liv. 17, pp. 1-4.

²⁷ C.J.C.E., 27 novembre 2003, C-497/01, *Zita Modes Srl*, point 40.

²⁸ Y. COLSON, « Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : nouvelles orientations au 1^{er} janvier 2010. Articles 11 et 18, § 3, CTVA - Circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009 », *Pacioli*, 2009, liv. 287, pp. 2-8.

²⁹ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, 2^e éd., Collection de l'ESSF, Limal, Anthémis, 2016, p. 465 ; M. VAN GILS, H. PUTMAN, « Notion de branche d'activité : l'appréhender au niveau de la société apporteuse ? », *Le Fiscologue*, 2014, n° 1375, p. 6 ; X., « Est-il question d'une cession d' "universalité de biens" au sens de l'article 11 du Code de la TVA lorsque seuls quelques éléments d'actif sont vendus ? », *Cour. fisc.*, 2012, liv. 14, pp. 563-565.

³⁰ Directive 2005/19 CE 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.

³¹ Y. VERDINGH, « Partiële splitsing », *op.cit.*, p. 69.

assurer la neutralité fiscale en matière d'impôt sur les revenus³². Cette approche est confirmée par différents auteurs de doctrine³³.

13. Toutefois, il y a lieu d'opérer une distinction pour les impôts indirects³⁴. En matière de droits d'enregistrement et de TVA, et contrairement à ce qui existe en matière d'impôts directs, la scission partielle ne bénéficie pas d'un régime spécifique qui permettrait d'assurer sa neutralité sur le plan fiscal³⁵. Pour éviter une taxation de l'opération, il convient dès lors d'être attentif au respect des conditions prévues respectivement aux articles 117 du Code des droits d'enregistrement (ci-après : « C. enr. ») et 11 et 18, §3, du Code de la TVA (ci-après : « CTVA »). Ces dispositions conditionnent l'exonération précisément au transfert d'une universalité ou d'une branche d'activité³⁶.

Dans le cadre d'une fusion ou d'une scission ordinaire, l'opération porte nécessairement sur l'universalité des biens de la société puisque celle-ci est dissoute après l'opération. Lorsqu'on envisage une scission partielle, seule une qualification de branche d'activité des éléments transférés pourrait garantir la neutralité fiscale³⁷.

Lorsque l'opération implique le transfert d'un immeuble, nous verrons³⁸ que le non-respect de ces dispositions pourrait entraîner des conséquences fiscales importantes : l'exigibilité du droit d'apport, l'application du droit de vente en vertu des règles sur l'apport mixte et la révision de la déduction de la TVA ayant grevé la construction ou l'acquisition de l'immeuble.

On ne peut que regretter à ce stade que le législateur n'ait pas établi clairement un régime propre à la scission partielle en matière d'impôts indirects.

³² P. COPPENS, « Traitement comptable et fiscal des scissions partielles », *op.cit.*, p. 203 ; I. SAEYS, « Scission partielle : quelques aspects théoriques et pratiques », *T.A.A.*, 2009, liv. 19, pp. 10-15 ; P. DRIJKONINGEN, A. SOETAERT, « Une 'scission partielle' doit-elle porter sur une branche d'activité ? », *op.cit.*, pp. 3-5 ; J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE, « Section IV. - Les scissions », *op.cit.*, p. 1088.

³³ L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés. La scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine ? », *op.cit.*, p. 1 : « La scission partielle ne doit pas non plus nécessairement porter sur un ensemble de biens constituant une branche d'activité au sens fiscal du terme (et ne porte jamais non plus sur l'intégralité de la société transférante) » ; I. SAEYS, « Scission partielle : quelques aspects théoriques et pratiques », *op.cit.*, p. 14 : « En ce qui concerne les impôts directs, il n'est pas requis que la scission partielle ait trait à une branche d'activité » ; N. VAN GILS, E. JONET, « Fiscaalvriendelijk activabestanden of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *op.cit.*, p. 20 : « In geval van een partiële splitsing hoeft het afgesplitste deel niet noodzakelijk een bedrijfstak uit te maken. Dit moet wel genuanceerd worden, aangezien de kwalificatie als bedrijfstak van belang is op het vlak van indirecte belastingen ».

³⁴ I. SAEYS, « Scission partielle : quelques aspects théoriques et pratiques », *op.cit.*, pp. 10-15 ; N. VAN GILS, E. JONET, « Fiscaalvriendelijk activabestanden of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *op.cit.*, p. 21.

³⁵ H. VERSTRAETE, « Quand y a-t-il exonération en cas de scission partielle ? », *op.cit.*, p. 5.

³⁶ P. COPPENS, « Traitement comptable et fiscal des scissions partielles », *op.cit.*, p. 203.

³⁷ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, p. 465 ; L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés. La scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine ? », *op.cit.*, pp. 1-3.

³⁸ Voy. *infra* n° 62.

Sous-section 5. Traitement comptable

14. La Commission des Normes Comptables (ci-après : « CNC ») s'est prononcée à plusieurs reprises concernant le traitement comptable à réserver à l'opération de scission partielle. Dans son avis 2009/11, la CNC estime que l'opération de scission partielle doit être analysée comme une opération de scission classique³⁹. Les règles comptables qui régissent la scission classique, reprises pour l'essentiel à l'article 80 de l'arrêté royal portant exécution du code des sociétés⁴⁰ (ci-après : « AR/CSoc »), trouvent dès lors à s'appliquer à la scission partielle. L'arrêté royal du 7 novembre 2011 complète l'article 80bis de l'AR/CSoc et formalise cette approche. C'est le principe de continuité qui s'applique⁴¹.

15. Les éléments d'actif et de passif apportés à chaque société bénéficiaire doivent être repris à la valeur qu'ils avaient dans les comptes de la société partiellement scindée. Pour les différents éléments de fonds propres à transférer, le droit comptable n'apporte pas de solution quant à la répartition à opérer entre les sociétés bénéficiaires. Le principe de la continuité comptable implique simplement que la somme des éléments transférés à chacune des sociétés bénéficiaires doit correspondre aux éléments sortants de la société partiellement scindée⁴².

La CNC recommande de suivre les règles de répartition des fonds propres applicables au niveau fiscal pour éviter qu'apparaisse une discordance entre le transfert comptable et fiscal. Le droit fiscal fixe des règles strictes concernant cette répartition des fonds propres fiscaux aux sociétés bénéficiaires, ce transfert devant s'opérer exclusivement sur la base des valeurs fiscales nettes des éléments transférés. La CNC le confirme dans l'avis 2012/11 modifiant l'article 78, §8, de l'AR/CSoc.

16. Le principe de neutralité comptable s'applique également dans le chef des actionnaires de la société partiellement scindée en vertu de l'article 41, §1^{er}, de l'AR/CSoc. Ces derniers comptabilisent les actions qu'ils détiennent dans la société partiellement scindée et les actions nouvelles émises par la société bénéficiaire à la valeur à laquelle elles figuraient dans les comptes de la société partiellement scindée.

³⁹ Avis CNC 2009/11 du 16 septembre 2009 – Le traitement comptable des scissions partielles.

⁴⁰ A.R. du 7 novembre 2011 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, *M.B.*, 21 novembre 2011, p. 68931.

⁴¹ A. VAN DE VIJVER, « La CNC se prononce en faveur d'un traitement neutre », *Le Fiscologue*, 2002, n° 852, p. 3.

⁴² T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., pp 447-450.

CHAPITRE II. OPTIMISATION FISCALE DE LA SCISSION PARTIELLE

SECTION 1. ASPECTS FISCAUX EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU

17. Dans sa mécanique, la législation belge commence par assimiler l'opération de scission partielle à une liquidation (article 210 du CIR) et n'aborde qu'ensuite le régime d'immunité fiscale et ses modalités (articles 211 et suivants du CIR). Nous examinerons donc en premier lieu le régime de taxation et aborderons ensuite le régime d'immunité. Il faut toutefois garder à l'esprit que le régime de neutralité fiscale reste la règle, tandis que l'imposition constitue l'exception⁴³.

Sous-section 1. Scission partielle taxée

18. Dès lors que l'opération de scission partielle ne satisfait pas aux conditions permettant d'accéder au régime de neutralité, ce sont les règles applicables au régime de liquidation qu'il conviendra d'observer. Dans ce cas de figure, on opère comme si la société était liquidée⁴⁴. Dans le cadre d'une opération de scission partielle, le législateur a toutefois restreint l'application de ces dispositions au seul avoir social apporté à la société bénéficiaire. La doctrine recourt au terme de « régime partiel de liquidation »⁴⁵. Il reste à décrire ce régime de taxation successivement dans le chef de la société partiellement scindée, dans celui de la société bénéficiaire et dans celui des actionnaires.

1. Conséquences de la taxation dans le chef de la société partiellement scindée

19. Le régime fiscal des sociétés en liquidation s'articule autour des articles 208 et 209 du CIR. L'article 208 du CIR décrit le régime applicable aux bénéfices de la société liquidée, tandis que l'article 209 du CIR organise le régime des attributions de liquidation aux actionnaires et

⁴³ Cass., 13 décembre 2007, *Pas.*, 2007, p. 2292 ; Gand, 27 janvier 2009, *F.J.F.*, 2010, p. 301 ; C.J.C.E., 17 juillet 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, point 36 ; C.J.U.E., 5 juillet 2007, C-321/05, *Kofoed*, point 37 ; C.J.U.E., 20 mai 2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, point 46 ; C.J.U.E., 10 novembre 2011, C-126/10, *Foggia*, point 33 et 44.

⁴⁴ H. VERSTRAETE, « Fiscale regeling voor partiële fusie of splitsing ? », *Le Fiscologue*, 2001, n° 800, pp. 1-4 ; G. DELAHAYE, « Scissions partielles : du neuf au service des décisions anticipées ? », *Act. fisc.*, 2006, liv. 38, pp. 1-4 ; A. CALICIS, S. YAZDIAN, « 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 », *R.G.F.*, 2011, liv. 10, pp. 4-17 ; N. VAN GILS, E. JONET, « Fiscaal vriendelijk activabestanden of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *A.F.T.*, 2013, liv. 10, p. 20.

⁴⁵ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, 2^e éd., Collection de l'ESSF, Limal, Anthémis, 2016, p. 451.

associés de la société⁴⁶. Ces deux aspects correspondent aux opérations réalisées en deux temps par le liquidateur. Dans un premier temps, le liquidateur vend les actifs de la société de manière à désintéresser les créanciers. Dans un second temps, les reliquats sont répartis entre les actionnaires ou associés.

20. Ainsi, l'article 208, alinéa 1^{er}, du CIR prévoit que les sociétés en liquidation restent pleinement assujetties au régime ordinaire de l'impôt des sociétés selon les dispositions des articles 183 à 207 du CIR⁴⁷. Les résultats de liquidation sont traités de la même manière que pendant la vie effective de la société.

L'article 208, alinéa 2, du CIR contient une particularité, laquelle inclut parmi les bénéfices imposables de ces sociétés, les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion du partage de l'avoir social. Sont de ce fait soumises à l'impôt des sociétés, d'une part, les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de ses actifs et, d'autre part, les plus-values constatées qui visent les attributions faites en nature aux actionnaires. Ces attributions impliquent la réalisation des plus-values latentes⁴⁸. Dans ce cas, si des biens sociaux sont attribués en nature aux actionnaires ou aux associés, la plus-value s'obtiendra en retranchant de la valeur réelle des biens attribués la valeur fiscale nette de ces biens. Si le partage comprend un immeuble, la plus-value se déterminera par rapport à la valeur vénale de celui-ci⁴⁹.

21. Quant à l'article 209 du CIR, il règle le régime fiscal des répartitions des sommes aux actionnaires ou associés⁵⁰. L'article 209, alinéa 1^{er}, du CIR prescrit ce qui suit : « En cas de partage de l'avoir social d'une société, par suite de dissolution ou de toute autre cause, l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres, ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré, est considéré comme un dividende distribué ».

Cet alinéa invite à distinguer deux éléments dans les répartitions de liquidation⁵¹ :

- La partie des répartitions qui n'excède pas le capital libéré (au sens fiscal⁵²) : cette partie n'est pas imposable, puisqu'il ne s'agit que du remboursement de la mise de départ des actionnaires.
- La partie des répartitions qui excède le capital libéré (au sens fiscal) : cet excédant correspond à la notion de « boni de liquidation » et doit être traité comme un dividende distribué.

⁴⁶ P. COPPENS, « Le régime fiscal des sociétés en liquidation : principes essentiels et considérations particulières », *Accountancy & Tax (F)*, 2011, liv. 1, pp. 11-21.

⁴⁷ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, p. 249.

⁴⁸ P. COPPENS, « Le régime fiscal des sociétés en liquidation : principes essentiels et considérations particulières », *op.cit.*, pp. 11-21.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, p. 263.

⁵¹ P. COPPENS, « Le régime fiscal des sociétés en liquidation : principes essentiels et considérations particulières », *op.cit.*, pp. 11-21.

⁵² Le capital fiscal est défini à l'article 184, alinéa 1^{er}, du CIR. Il comprend la partie du capital, y compris les primes d'émission, représentée par des apports externes en espèces ou en nature qui ont été faits par les actionnaires dans la mesure où ils sont effectivement libérés et n'ont pas fait l'objet d'un remboursement aux actionnaires.

Le boni de liquidation est donc égal à la différence entre les sommes réparties et la valeur du capital fiscal. Ce boni de liquidation est taxé au titre de dividende⁵³ et soumis à la retenue du précompte mobilier porté à 30 % depuis le 1^{er} janvier 2017, pour autant qu'une exonération de précompte ne s'applique pas.

La liquidation implique enfin la taxation à l'impôt des sociétés des réserves antérieurement immunisées par application du principe d'intangibilité prévu à l'article 190 du CIR lorsque le boni de liquidation est prélevé sur ces réserves⁵⁴.

L'article 209, alinéa 2, du CIR impose l'ordre des prélèvements. Ces règles d'imputation s'appliquent à la scission partielle. Par conséquent, les sommes réparties doivent tout d'abord être imputées sur le capital fiscal, ensuite sur les réserves taxées, et enfin sur les réserves immunisées. Cela implique la taxation d'un dividende net égal à la différence entre, d'une part, la valeur de marché des actifs et passifs transférés et, d'autre part, la somme du capital fiscal et des réserves taxées⁵⁵.

22. En vertu de l'article 210, §1^{er}, 1^{°bis}, du CIR, ce régime des articles 208 et 209 du CIR est également applicable à l'opération de scission partielle lorsqu'elle ne peut bénéficier du régime d'immunité de l'article 211 du CIR⁵⁶.

En modifiant l'article 210, §3, du CIR par la loi du 16 juillet 2001, le législateur a voulu restreindre l'application du régime de la liquidation à la seule partie de l'avoir social qui est transférée à l'occasion de la scission partielle (article 210, §3, alinéa 1^{er}, du CIR)⁵⁷. C'est un régime partiel de liquidation qui s'applique. Autrement dit, en cas de taxation de l'opération, le régime prévu aux articles 208 et 209 du CIR ne s'applique qu'aux éléments transférés à l'occasion de l'opération de scission partielle. L'avoir social non transféré, dont les éléments n'ont pas été réalisés, échappe à ce régime de taxation⁵⁸. Il résulte de ce qui précède que le risque d'imposition des plus-values latentes est limité à celles portant sur les seuls actifs transférés dans le cadre de la scission envisagée⁵⁹.

De la même manière, le boni de liquidation sera déterminé uniquement par rapport à la valeur des éléments transférés (article 210, §3, alinéa 2, du CIR) : seul l'excédent que présente la valeur réelle des seuls actifs et passifs transférés par rapport au capital fiscal de la société partiellement scindée est considéré comme un dividende distribué⁶⁰.

23. Nous retiendrons qu'une scission partielle de société qui ne répondrait pas aux conditions d'immunisation prévue à l'article 211 du CIR sera soumise à l'impôt des sociétés

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 251.

⁵⁵ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 451.

⁵⁶ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 264 ; Pour plus de précisions, voy. *infra* n° 28.

⁵⁷ H. VERSTRAETE, « Fiscale regeling voor partiële fusie of splitsing ? », op.cit., pp. 1-4.

⁵⁸ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 264.

⁵⁹ L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés. La scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine ? », *Act. fisc.*, 2002, liv. 14, pp. 1-3 ; Voy. *supra*, n° 10.

⁶⁰ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *R.G.F.*, 2002, liv. 5, pp. 120-133.

sur les plus-values latentes des éléments transférés et au précompte mobilier sur le versement du boni de liquidation déterminé par rapport à la valeur des éléments transférés⁶¹.

2. Conséquences de la taxation dans le chef de la société bénéficiaire

24. Dans le chef de la société bénéficiaire, le capital fiscal représenté par l'apport est censé correspondre à la valeur réelle de l'avoir social qui est apporté, dans la mesure où les apports sont rémunérés par des actions ou parts nouvelles émises à cette fin. La valeur d'acquisition des éléments apportés est censée correspondre à la valeur réelle qu'ils avaient dans le chef de la société partiellement scindée à la date où l'opération est réalisée (article 210, §4, du CIR)⁶². En conséquence, la société dispose d'une nouvelle base de déduction pour de futurs amortissements fiscaux en contrepartie de l'imposition de l'opération.

Ainsi que l'a fait observer Thierry BLOCKERYE⁶³, on constatera une discordance entre les bilans comptables et fiscaux de la société bénéficiaire. En effet, au niveau comptable, le seul régime applicable est celui de la continuité. La société bénéficiaire intègre à son bilan comptable une partie de tous les fonds propres, proportionnellement aux actifs transférés, tandis que fiscalement elle n'incorpore que du capital fiscal, à l'exclusion des réserves incorporées au capital. De surcroît, les amortissements des actifs transférés à la société bénéficiaire s'effectueront fiscalement sur la base de leur valeur réelle. En revanche, sur le plan comptable, c'est leur valeur historique, le plus souvent inférieure, qui servira de base aux amortissements. On conservera dès lors une dichotomie entre les amortissements admis fiscalement et les amortissements comptables.

3. Conséquences de la taxation dans le chef des actionnaires de la société partiellement scindée

25. Le régime de liquidation partielle doit être appliqué *mutatis mutandis* dans le chef des actionnaires. A l'occasion de la liquidation, l'actionnaire perçoit un boni de liquidation imposable⁶⁴.

En effet, ce qui est apporté par les actionnaires au capital d'une société, lors de sa constitution ou lors d'augmentations de capital ultérieures, est, en règle générale, investi dans l'espoir de mettre au point une activité ou de la développer davantage. Lorsque celle-ci se développe, la valeur de l'entreprise tend à fluctuer. Plus spécifiquement, dans le cadre d'un développement profitable et durable des activités de la société, la valeur des actions détenues par les actionnaires augmente. Lors de la liquidation de l'entreprise, il y a dès lors une discordance

⁶¹ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 265.

⁶² T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., pp. 453-454.

⁶³ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 461.

⁶⁴ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 454.

entre la valeur des actions que possèdent les actionnaires et la valeur du capital puisque les actions ont, dans l'hypothèse d'un développement favorable, acquis une valeur supérieure au capital investi à l'origine. Intuitivement, nous pourrions donc penser que l'actionnaire est imposable sur cette seule plus-value.

En réalité, l'article 209 du CIR implique que la différence entre ce qui a été apporté par l'actionnaire et ce qui lui est remboursé doit être considéré comme un dividende distribué. Par ailleurs, ce boni de liquidation est calculé dans le chef de la société liquidée en fonction de la qualification de ces sommes au passif du bilan.

26. Concernant l'imposition, il convient d'opérer une distinction selon que l'actionnaire est une personne physique ou une société. Si l'actionnaire est une personne physique, l'impôt sera en général perçu par la voie du précompte mobilier. Si l'actionnaire est une société, le dividende est imposable au taux de 5 % si les conditions du régime des revenus définitivement taxés sont respectées⁶⁵.

Sous-section 2. Scission partielle immunisée

27. La loi du 16 juillet 2001 organise un régime de neutralité fiscale propre aux opérations de scission partielle qui déroge à l'article 210, §1^{er}, 1^o *bis*, du CIR⁶⁶. Il constitue le principal atout de la scission partielle⁶⁷. Nous précisons d'emblée que le régime de neutralité fiscale proposé par l'article 211 du CIR s'applique uniquement à l'avoir social qui est transféré⁶⁸. Par ailleurs, l'article 213, alinéa 3, du CIR assimile la société partiellement scindée, suivant les cas, soit à une société scindée, soit à une société absorbante, soit à une société bénéficiaire. C'est une fiction légale créée pour aligner les règles de la scission partielle sur la scission classique.

28. Lorsqu'il est satisfait aux conditions prévues à l'article 211, §1^{er}, alinéa 4, du CIR, l'opération de scission partielle bénéficie automatiquement d'un régime de neutralité sur le plan fiscal impliquant, dans le chef de la société partiellement scindée, une exonération des plus-values latentes, des plus-values exprimées et des réserves exonérées⁶⁹.

L'application de ce régime suppose que les conditions suivantes soient cumulativement rencontrées :

⁶⁵ Articles 202 et suivants du CIR

⁶⁶ A. HIRSCH, « Impôt des sociétés. Régime fiscal pour les scissions partielles », *Act. fisc.*, 2001, liv. 28, pp. 1-3 ; A. CALICIS, S. YAZDIAN, « 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 », *op.cit.*, pp. 4-17

⁶⁷ G. MEURISSE, « La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble », *Pacioli*, 2014, liv. 394, p. 8.

⁶⁸ P. DRIJKONINGEN, A. SOETAERT, « Une 'scission partielle' doit-elle porter sur une branche d'activité ? », *Le Fiscologue*, 2001, n° 822, pp. 3-5.

⁶⁹ N. VAN GILS, E. JONET, « Fiscaalvriendelijk activabestandsdelen of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *op.cit.*, p. 21 ; N. BISSCHOP, A. EL JILALI, M. TAVERNE, J. SMEETS, « La neutralité fiscale des opérations de restructuration en Belgique : l'épreuve des mesures anti-abus et le sort des latences fiscales », *R.G.F.C.P.*, 2016, liv. 6, p. 35 ; G. DELAHAYE, « Scissions partielles : du neuf au service des décisions anticipées ? », *op.cit.*, pp. 1-4.

- La société absorbante ou bénéficiaire est une société résidente belge ou une société intra-européenne ;
- L'opération est réalisée conformément aux dispositions du Code des sociétés et, le cas échéant, conformément aux dispositions analogues du droit des sociétés applicables à la société intra-européenne absorbante ou bénéficiaire ;
- L'opération répond au prescrit de l'article 183*bis* du CIR.

L'article 183*bis* du CIR envisage des dispositions limitant la fraude fiscale et l'évasion fiscale. Le respect de ces dispositions est l'objet de multiples contestations et interprétations. Leur observance peut cependant être garantie moyennant un accord favorable du Service des Décisions Anticipées (ci-après : « SDA »), préalable à la scission partielle, en vertu de l'article 345 du CIR⁷⁰. Nous étudions cette disposition dans la suite de notre propos.

1. Conséquences de l'exonération dans le chef de la société partiellement scindée

29. Si les conditions de l'article 211, §1^{er}, du CIR sont rencontrées, les règles fiscales prévues pour les sociétés absorbées ou se scindant sont applicables *mutatis mutandis* à la société partiellement scindée.

La structure des capitaux propres au niveau fiscal est constituée des trois grands éléments que sont le capital fiscal, les réserves taxées et les réserves immunisées⁷¹. Les fonds propres fiscaux de la société partiellement scindée seront réduits à concurrence de la valeur fiscale nette des éléments transférés (article 213, alinéa 2, du CIR). Le choix des éléments sur lesquels la réduction est imputée est laissé à la discrétion de la société scindée⁷². Il nous semble opportun de réduire le risque d'imposition en choisissant de transférer les actifs sur lesquels la plus-value latente est la plus faible.

Les plus-values, aussi bien latentes qu'exprimées, sur les actifs transférés ainsi que les réserves immunisées seront exonérées dans le chef de la société partiellement scindée⁷³. En effet, ces plus-values ne composent pas l'actif net fiscal. Les plus-values de réévaluation exonérées (article 44 du CIR) seront transférées à la société bénéficiaire de l'apport des actifs sur lesquels elles portent⁷⁴.

Les pertes fiscales de la société partiellement scindée seront transférées en partie à la société bénéficiaire, en proportion de l'actif net fiscal apporté par rapport à l'actif net fiscal total avant

⁷⁰ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 450.

⁷¹ S. MERCIER, « Fiscalité directe des opérations de fusion ou de scission de sociétés », *T.A.A.*, 2008, liv. 16, pp. 2-9.

⁷² I. SAEYS, « Scission partielle : quelques aspects théoriques et pratiques », *T.A.A.*, 2009, liv. 19, pp. 10-15.

⁷³ P. COPPENS, « Traitement comptable et fiscal des scissions partielles », *C & FP*, 2009, liv. 8, p. 204.

⁷⁴ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 457.

scission (article 206, §2, aliéna 2, du CIR)⁷⁵. L'actif net fiscal s'entend de la différence entre, d'une part, la valeur fiscale nette des éléments de l'actif et, d'autre part, la valeur fiscale nette des éléments du passif hors moyens propres de la société⁷⁶.

Enfin, les déductions pour investissements qui ne font pas l'objet d'une déduction étalée resteront acquises à la société partiellement scindée. Les déductions pour investissements qui font l'objet d'une déduction étalée devront suivre les actifs sur la base desquels la déduction étalée peut être réalisée⁷⁷.

30. Le législateur justifie l'adoption de ce régime par la double préoccupation d'encourager les opérations de restructuration, favorables à l'économie, et de procéder à l'imposition des actifs transférés dès leur réalisation effective par la société bénéficiaire⁷⁸. En effet, le régime de neutralité repose sur un système de report de l'imposition dans la mesure où l'administration fiscale ne manquera pas d'imposer les plus-values sur le patrimoine transféré lors de la réalisation des biens par la société bénéficiaire ou dans l'hypothèse d'une liquidation de cette dernière⁷⁹.

2. Conséquences de l'exonération dans le chef de la société bénéficiaire

31. La société bénéficiaire héritera des actifs et des passifs transférés pour la valeur fiscale à laquelle ils apparaissaient au sein de la société partiellement scindée. Le calcul des amortissements, les déductions pour investissement, les plus- ou moins-values afférentes aux éléments transférés conserveront leurs caractéristiques comme si la scission partielle n'avait pas eu lieu (article 212 du CIR)⁸⁰. Ainsi, la société bénéficiaire continuera notamment d'amortir les actifs reçus sur la base de leur valeur historique.

En vertu de l'article 213, alinéa 1^{er}, du CIR, une partie des fonds propres fiscaux de la société partiellement scindée sera incorporée aux fonds propres de la société bénéficiaire. Ce transfert se fera proportionnellement à la valeur fiscale nette des actifs transférés par rapport à l'actif net fiscal total de la société scindée⁸¹. Le régime d'immunité implique, pour la société bénéficiaire, que le capital libéré transféré et les autres éléments de fonds propres transférés conservent leur

⁷⁵ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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'? », *op.cit.*, pp. 120-133.

⁷⁶ S. MERCIER, « Fiscalité directe des opérations de fusion ou de scission de sociétés », *op.cit.*, pp. 2-9.

⁷⁷ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, p. 457.

⁷⁸ N. BISSCHOP, A. EL JILALI, M. TAVERNE, J. SMEETS, « La neutralité fiscale des opérations de restructuration en Belgique : l'épreuve des mesures anti-abus et le sort des latences fiscales », *op.cit.*, p. 35.

⁷⁹ M. BOURGEOIS, X. PACE, « 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 », *Rec. gén. enr. not.*, 2011, liv. 2, p. 43.

⁸⁰ S. MERCIER, « Fiscalité directe des opérations de fusion ou de scission de sociétés », *op.cit.*, pp. 2-9 ; T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, p. 459.

⁸¹ M. VAN GILS, « Quid de la taxation étalée des plus-values après une scission (partielle) ? », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1107, pp. 7-9.

nature initiale. La société bénéficiaire héritera des réserves immunisées (article 44 du CIR) liées aux actifs transférés dans le cadre de la scission.

Enfin, dans l'hypothèse d'un transfert à une société déjà constituée, les pertes fiscales de la société bénéficiaire réalisées avant la scission subiront la limitation prévue par l'article 206, §2, du CIR⁸². La société bénéficiaire conserve ses pertes à concurrence de la quote-part que son actif net avant l'opération représente dans son actif net à l'issue de l'opération.

3. Conséquences de l'exonération dans le chef des actionnaires de la société partiellement scindée

32. Suite à l'opération de scission partielle, la société bénéficiaire nouvellement créée émet de nouvelles actions en rémunération de l'apport. Ces nouvelles actions sont attribuées aux actionnaires de la société partiellement scindée chacun en proportion de leur participation⁸³. Les actionnaires de la société partiellement scindée conservent donc leurs actions dans cette société et acquièrent en outre des actions dans la société bénéficiaire⁸⁴. La société scindée partiellement ne se voit attribuer aucune action de la part de la société bénéficiaire.

33. L'opération de scission partielle n'entraîne par elle-même aucune imposition dans le chef des actionnaires. Si l'actionnaire est une personne morale, cette société comptabilisera les actions octroyées par la société bénéficiaire en réduisant la valeur comptable de la participation détenue dans la société partiellement scindée et en créant une valeur de participation pour les nouvelles actions émises par la société bénéficiaire⁸⁵. La plus-value qui serait éventuellement exprimée dans le rapport d'échange utilisé lors de la scission partielle sera exonéré en vertu de l'article 45, §1^{er}, du CIR tel que modifié par la loi du 11 décembre 2008⁸⁶.

En effet, une fiction légale d'échange a été prévue à l'article 45, §1^{er}, du CIR pour assurer la neutralité fiscale dans le chef des actionnaires. Alors que théoriquement ces opérations auraient dû donner naissance, d'une part, à une réduction de valeur sur les actions détenues dans la société transférante et, d'autre part, à une plus-value sur les actions obtenues de la société bénéficiaire, l'article 45, §1^{er}, du CIR autorise l'assimilation de ces deux opérations à un

⁸² T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, pp. 120-133

⁸³ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, pp. 120-133.

⁸⁴ X., « Plus-values sur actions ou parts. Exonération. Période de détention minimale », *Le Fiscologue*, 2014, n° 1400, p. 13.

⁸⁵ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, 2016.

⁸⁶ 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.

échange, permettant ainsi l'exonération de la plus-value réalisée à cette occasion⁸⁷. Grâce à cette fiction, la perte de valeur des actions subie en conséquence de la sortie d'une partie du patrimoine des avoirs de la société est censée se trouver parfaitement compensée par la plus-value réalisée par l'attribution des nouvelles actions de sorte que l'opération apparaît comme neutre dans le chef des actionnaires de la société transférante⁸⁸.

Les nouvelles actions reçues par les actionnaires « personnes physiques » à l'occasion de la scission partielle seront également exonérées en vertu de ce même article 45 du CIR.

Sous-section 3. Dispositions anti-abus

1. Disposition spécifique anti-abus

34. Parmi les conditions à respecter pour qu'une scission partielle s'opère en exonération d'impôt, l'opération doit répondre au prescrit de la disposition spécifique anti-abus de l'article 183bis du CIR (article 211, §1^{er}, alinéa 4, 3^o, du CIR)⁸⁹. L'opération ne peut avoir comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscales⁹⁰. Cette condition, triviale en apparence, mérite qu'on s'y attarde quelques instants.

35. Auparavant, le législateur belge conditionnait la neutralité à la présence de « besoins légitimes de caractère financier ou économique »⁹¹. Ces termes furent abandonnés par la loi du 11 décembre 2008⁹² pour s'aligner sur ceux de la directive sur les fusions du 23 juillet 1990⁹³.

⁸⁷ A. HIRSCH, « Impôt des sociétés. Régime fiscal pour les scissions partielles », *op.cit.*, pp. 1-3 ; P. COPPENS, « Traitement comptable et fiscal des scissions partielles », *op.cit.*, p. 204 ; T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, pp. 120-133.

⁸⁸ P. COPPENS, « Traitement comptable et fiscal des scissions partielles », *op.cit.*, p. 204.

⁸⁹ A. HAELTERMAN, « Fusions : c'est au fisc à démontrer l'absence de besoins légitimes », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1101, pp. 1-3 ; S. VAN CROMBRUGGE, « [Disposition anti-abus] Scission partielle : décision anticipée positive », *Le Fiscologue*, 2013, n° 1356, pp. 9-10 ; A. CALICIS, S. YAZDIAN, « L'évolution de la disposition anti-abus en matière de fusions et scissions de sociétés. Impact pour le Service des Décisions Anticipées en matière fiscal », *op.cit.*, pp. 4-17.

⁹⁰ C. BUYSSE, « Scission partielle. Scission immobilière », *Le Fiscologue*, 2013, n° 1336, p. 13 ; P. COPPENS, « Apports de branches d'activités, de scissions ou de scissions partielles de sociétés comprenant un immeuble ? », *Pacioli*, 2009, liv. 282, pp. 7-8 ; P. SMET, « La neutralité fiscale requiert un établissement stable », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1123, p. 3.

⁹¹ S. VAN CROMBRUGGE, « Condition d'exonération : interprétation conforme à la directive », *Le Fiscologue*, 2012, n° 1306, pp. 8-10.

⁹² 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.

⁹³ 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'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5.

Aujourd'hui, il résulte de l'article 183*bis* du CIR que pour bénéficier de la neutralité sur le plan fiscal, une réorganisation de sociétés ne peut avoir pour objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. Cette nouvelle formulation doit toutefois recevoir une interprétation similaire à l'ancienne⁹⁴ et, si l'on se réfère à l'intention du législateur, la disposition anti-abus doit recevoir la même interprétation que l'article 11 de la directive sur les fusions⁹⁵. Une telle disposition a pour but de contrecarrer les constructions juridiques qui, nonobstant leur caractère non simulé et licite, ont pour objectif manifeste d'éviter l'impôt⁹⁶.

36. Il était de pratique administrative courante que la charge de la preuve de l'exonération incombait au contribuable, eu égard notamment au fait que l'exonération d'une opération de scission partielle était considérée comme une exception au régime de taxation⁹⁷. Cette conception a toutefois évolué, autorisant l'application de l'adage *in dubio contra fiscum*⁹⁸. Cela ressort de la jurisprudence européenne⁹⁹ suivie par la jurisprudence belge¹⁰⁰.

Dans l'arrêt du 13 décembre 2007, la Cour de cassation énonce que le régime d'immunité fiscale en matière de réorganisation doit être considéré comme la règle, le régime de taxation étant l'exception. Et la Cour d'ajouter qu'une opération est présumée effectuée pour des motifs économiques valables tant que la preuve contraire n'est pas rapportée par l'Administration¹⁰¹. La Cour d'appel de Gand suivra la position de la Cour de cassation dans une décision rendue le 27 janvier 2009. Dans l'arrêt *Zwijnenburg*¹⁰², la Cour de justice de l'Union européenne affirme que la taxation d'une opération de scission partielle constitue une exception qui exige une stricte interprétation. La Cour rappelle, dans l'arrêt *Foggia*¹⁰³, que ce n'est qu'à titre exceptionnel que les Etats pourront refuser l'application du régime de neutralité.

Il incombe dès lors au premier chef à l'administration de démontrer soit que l'opération a comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscales (preuve directe) soit qu'elle n'est pas

⁹⁴ C. BUYSE, « Scission partielle. Scission immobilière », *op.cit.*, p. 13 ; S. MARTIN, P. SMET, « Motifs économiques valables : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1168, p. 11.

⁹⁵ M. VAN KEIRSBILCK, « Les conditions à la neutralité fiscale d'une opération de scission », *Cour. fisc.*, 2009, liv. 4, pp. 342-360.

⁹⁶ S. MERCIER, « Fiscalité directe des opérations de fusion ou de scission de sociétés », *op.cit.*, pp. 2-9.

⁹⁷ A. HAELTERMAN, « Fusions : c'est au fisc à démontrer l'absence de besoins légitimes », *op.cit.*, pp. 1-3 ; N. BISSCHOP, A. EL JILALI, M. TAVERNE, J. SMEETS, « La neutralité fiscale des opérations de restructuration en Belgique : l'épreuve des mesures anti-abus et le sort des latences fiscales », *op.cit.*, p. 25.

⁹⁸ A. CALICIS, S. YAZDIAN, « L'évolution de la disposition anti-abus en matière de fusions et scissions de sociétés. Impact pour le Service des Décisions Anticipées en matière fiscal », *op.cit.*, pp. 4-17.

⁹⁹ C.J.C.E., 17 juillet 1997, C-28/95, *Leur-Bloem* ; C.J.U.E., 5 juillet 2007, C-321/05, *Kofoed*, point 37 ; C.J.U.E., 20 mai 2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, point 46 ; C.J.U.E., 10 novembre 2011, C-126/10, *Foggia*, point 33 et 44.

¹⁰⁰ Cass., 13 décembre 2007, *Pas.*, 2007, p. 2292 ; Anvers, 15 mai 2012, *F.J.F.*, 2013, p. 917.

¹⁰¹ C. BUYSE, « Des motifs personnels aux actionnaires peuvent être 'légitimes' », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1161, pp. 1-4 ; A. HAELTERMAN, « Fusions : c'est au fisc à démontrer l'absence de besoins légitimes », *op.cit.*, pp. 1-3 ; A. CALICIS, S. YAZDIAN, « L'évolution de la disposition anti-abus en matière de fusions et scissions de sociétés. Impact pour le Service des Décisions Anticipées en matière fiscal », *op.cit.*, pp. 4-17 ; S. MERCIER, « Fiscalité directe des opérations de fusion ou de scission de sociétés », *op.cit.*, pp. 2-9.

¹⁰² C.J.U.E., 20 mai 2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, point 45.

¹⁰³ C.J.U.E., 10 novembre 2011, C-126/10, *Foggia*, point 33.

effectuée pour des motifs économiques valables (preuve indirecte)¹⁰⁴, pour refuser le régime de neutralité fiscale. La preuve directe n'est pas aisée à établir pour l'administration. Le texte de l'article 183*bis* du CIR vient toutefois au secours de l'administration, en prévoyant en son alinéa 2 une présomption constitutive de preuve indirecte : « le fait 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, 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 ».

Il incombera au second chef au contribuable de démontrer que la restructuration n'a pas pour objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales par l'exposé des motifs économiques non fiscaux qui sous-tendent sa décision¹⁰⁵.

37. La fraude et l'évasion fiscales sont des notions autonomes de droit européen. Alors que la fraude fiscale met en œuvre des moyens illicites pour contourner l'impôt, l'évasion fiscale consiste à éluder l'impôt par des moyens licites¹⁰⁶. Dans son arrêt *Zwijnenburg* déjà cité, la Cour de justice de l'Union européenne nous enseigne que la notion d'évasion fiscale reprise à l'article 183*bis* du CIR ne concerne que les seuls avantages visés par la directive sur les fusions, à savoir ceux en matière d'impôts directs, à l'exclusion d'autres avantages tels qu'en matière de droits d'enregistrement ou de TVA¹⁰⁷. Le pouvoir de l'administration est donc limité. Il lui incombe de démontrer un avantage fiscal dans le contexte de la scission partielle, lequel doit s'entendre comme un avantage en matière d'impôts directs¹⁰⁸. Les seuls impôts pouvant être évités en cas de réorganisation fiscalement neutre sont l'impôt sur les plus-values latentes relatives aux éléments d'actifs transférés et, éventuellement, l'impôt sur les réserves exonérées.

38. Selon nous, les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne limitent singulièrement la portée de l'article 183*bis* du CIR en restreignant la notion d'évasion fiscale à l'évitement des seuls impôts directs. Cette interprétation permet d'envisager les restructurations d'entreprises en restant partiellement protégé d'un excès de zèle fiscal. Cependant, ces arrêts rappellent que le fait d'éviter l'impôt ne constitue pas en soi un motif économique valable¹⁰⁹.

Nous considérons par ailleurs que le fait d'envisager une opération de restructuration sous forme de scission partielle plutôt que sous forme d'une opération taxable ne constitue pas *ipso*

¹⁰⁴ N. BISSCHOP, A. EL JILALI, M. TAVERNE, J. SMEETS, « La neutralité fiscale des opérations de restructuration en Belgique : l'épreuve des mesures anti-abus et le sort des latences fiscales », *op.cit.*, p. 26 ; M. BOURGEOIS, X. PACE, « 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 », *op.cit.*, pp. 46-47.

¹⁰⁵ M. BOURGEOIS, X. PACE, « 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 », *op.cit.*, p. 47.

¹⁰⁶ M. BOURGEOIS, X. PACE, « 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 », *op.cit.*, p. 46.

¹⁰⁷ C. SMET, « Mesures anti-abus en cas de réorganisations : avis définitif du SDA », *Le Fiscologue*, 2014, n° 1385, p. 10 ; S. MARTIN, P. SMET, « Fusions et choix de la voie la moins imposée : pas de réponse définitive », *Le Fiscologue*, 2010, n° 1207, p. 1.

¹⁰⁸ S. VAN CROMBRUGGE, « Condition d'exonération : interprétation conforme à la directive », *Le Fiscologue*, 2012, n° 1306, p. 10.

¹⁰⁹ C.J.U.E., 10 novembre 2011, C-126/10, *Foggia*, point 34 et 35.

facto une fraude ou de l'évasion fiscale. Il n'en demeure pas moins que choisir parmi l'éventail d'opérations proposées par le droit belge la voie la moins imposée n'est pas en soi un motif de fraude ou d'évasion fiscales. Il s'agit du libre choix, effectué dans un cadre légal, que tout conseil avisé ne manquera pas de proposer.

39. En Belgique, le SDA en matière fiscale est régulièrement sollicité pour examiner le respect de la disposition anti-abus contenue à l'article 183*bis* du CIR. Dans un projet d'avis de 2009 et dans un avis définitif rendu public en 2014, le SDA élabore un schéma de processus décisionnel en trois temps¹¹⁰.

Dans un premier temps, il vérifie si un quelconque avantage fiscal, en matière d'impôts directs, est généré. Si l'opération ne génère aucun avantage fiscal, une décision favorable est rendue.

Dans un second temps, si l'opération génère un ou plusieurs avantages fiscaux, il vérifie s'il existe des motifs économiques non fiscaux valables.

Suivant en ce sens la doctrine¹¹¹, le SDA écarte en principe d'emblée des motifs économiques valables les éléments suivants, lorsqu'ils sont avancés au titre de seule justification¹¹² :

- Le motif qui consiste en la recherche d'un avantage purement fiscal ;
- Le motif qui, bien qu'étant non fiscal, est à ce point général qu'il est présent dans toute opération de réorganisation ;
- Le motif qui est, certes, spécifique à l'opération envisagée, mais qui est à ce point ténu qu'aucune personne normale ne réaliserait cette opération pour cette seule raison.

S'il existe des motifs économiques valables, le SDA effectue une mise en balance des éléments fiscaux et non-fiscaux. Les motifs économiques qui sous-tendent l'opération doivent être jugés suffisants pour qu'une décision favorable soit rendue.

Dans un troisième temps, si les motifs économiques justifiant l'opération sont absents ou insuffisants, le SDA examine s'il existe d'autres motifs non fiscaux valables qui ne nuisent pas aux intérêts des sociétés impliquées. Ainsi, il ressort de l'arrêt précité de la Cour d'appel de Gand que des motifs propres aux actionnaires peuvent justifier une réorganisation¹¹³.

40. A notre sens, la préparation d'un ruling bien motivé constitue un outil précieux pour contrer les objections de l'article 183*bis* du CIR. Dans la rédaction de ce ruling, il convient de décrire minutieusement le contexte de l'opération. Il s'agit ensuite d'exposer qu'il n'y a pas d'objectif fiscal prépondérant en procédant à une comparaison entre la situation fiscale des

¹¹⁰ M. VAN GILS, E. PUNCHER, A. PEETERS, « (Partiële) splitsing : recente standpunten Rulingcommissie », *Le Fiscologue*, 2011, n° 1271, pp. 4-7 ; M. BOURGEOIS, X. PACE, « 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 », *op.cit.*, pp. 48-49.

¹¹¹ D. GARABEDIAN, « Nouvelle disposition 'anti-abus' : guère de changement de fond », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1132, p. 1.

¹¹² N. BISSCHOP, A. EL JILALI, M. TAVERNE, J. SMEETS, « La neutralité fiscale des opérations de restructuration en Belgique : l'épreuve des mesures anti-abus et le sort des latences fiscales », *op.cit.*, p. 29.

¹¹³ C. BUYSSE, « Des motifs personnels aux actionnaires peuvent être 'légitimes' », *op.cit.*, pp. 1-4.

sociétés avant et après l'opération. Enfin, il convient de démontrer les motifs économiques ou commerciaux qui sous-tendent l'opération.

2. Disposition générale anti-abus

41. La disposition générale anti-abus prévue à l'article 344, §1^{er}, du CIR fut récemment modifiée par la loi-programme du 29 mars 2012¹¹⁴. Cette disposition prévoit que l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques réalisés par un contribuable ne sont pas opposables à l'administration lorsque cette dernière parvient à démontrer l'existence d'un abus fiscal.

L'abus fiscal implique :

- Soit que le contribuable se place en violation des objectifs d'une disposition du CIR ;
- Soit que le contribuable effectue une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du CIR, mais dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition, et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage¹¹⁵.

Le contribuable peut démontrer que le choix de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques qu'il pose se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus (article 344, §1, alinéa 3, du CIR)¹¹⁶.

Toutefois, le SDA fait abstraction de ce raisonnement en deux temps pour accorder un ruling et se contente de vérifier si l'opération envisagée est justifiée *in concreto* par d'autres motifs que l'évasion fiscale¹¹⁷.

42. Si l'on considère l'hypothèse d'une restructuration impliquant une opération de scission partielle, l'actionnaire de la société partiellement scindée obtient des actions de la société créée lors de la scission en rémunération de l'apport. Il peut ensuite céder les actions obtenues en tant que personne physique sans que les plus-values ne soient imposées. On assiste à la conclusion d'un *share deal* où l'actionnaire de la société partiellement scindée encaisse le montant des actifs cédés sans être imposé dans la mesure où l'opération correspond à la gestion normale d'un patrimoine privé¹¹⁸.

Plutôt que de recourir à une scission partielle, l'autre solution pour la société est de réaliser une cession directe d'actifs dont les plus-values seront imposées dans son chef, le cas échéant par application du régime de taxation étalée prévu à l'article 47 du CIR. Cette opération réalise un *asset deal* où la société cédante encaisse directement le montant des actifs cédés.

¹¹⁴ L.-programme du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012, p. 22143.

¹¹⁵ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, pp. 70-71.

¹¹⁶ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, p. 71.

¹¹⁷ Décision anticipée n° 2015.413 dd. 29.09.2015.

¹¹⁸ P. DEDOBBELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 2, p. 109

On voit donc qu'une opération de scission partielle suivie de la cession des actions peut potentiellement être considérée comme un abus fiscal.

43. Auparavant, le délai d'imposition de trois ans visé par l'article 354 du CIR a conduit les demandeurs d'une décision anticipée auprès du SDA à s'engager *ex ante* à ne pas céder les actions reçues avant un délai de trois ans. Cette disposition entraînait qu'il n'était plus possible de refuser la neutralité fiscale de ces opérations après ce délai de trois ans.

Toutefois, cet article 354 du CIR est maintenant visé par les dispositions anti-abus spécifiques (article 183*bis* du CIR) et générales (article 344, §1^{er}, du CIR), de sorte que la finalité de l'opération légitimée par des motifs économiques valables et l'absence de fraude ou d'évasion fiscales pourra être contestée en vertu de l'art 344, §1^{er}, du CIR, devant la constatation de l'obtention d'avantages et d'une situation d'abus fiscal.

La disposition anti-abus générale retrouve sa raison d'être dans les opérations connexes non décrites à l'appui de la demande introduite auprès du SDA, si bien que les engagements économiques peuvent être revus, notamment les opérations anticipées de cession d'actifs visant à éviter le moratoire de trois ans¹¹⁹.

44. On voit apparaître une insécurité juridique car une décision anticipée impliquant le respect des dispositions anti-abus spécifiques réclamera un *addendum* et exigera une nouvelle demande en cas de cession ultérieure des actions qui contreviendrait à la disposition générale anti-abus¹²⁰.

45. Notons enfin qu'une disposition similaire existe en matière de droits d'enregistrement à l'article 18, §2 du C. enr., permettant à l'administration de requalifier un acte ou un ensemble d'actes formant une même opération¹²¹.

¹¹⁹ P. DEDOBBELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *op.cit.*, p. 110-111.

¹²⁰ N. VAN GILS, E. JONET, « Fiscaalvriendelijk activabestandsdelen of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *op.cit.*, pp. 33-35.

¹²¹ M. BOURGEOIS, X. PACE, « 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 », *op.cit.*, p. 50.

SECTION 2. ASPECTS FISCAUX EN MATIERE D'IMPOTS INDIRECTS

Sous-section 1. Régime fiscal des droits d'enregistrement

46. La loi du 16 juillet 2001 vise exclusivement les impôts directs. Elle n'a prévu aucun régime spécifique, *a fortiori* aucune mesure d'exonération distincte, au niveau des droits d'enregistrement pour les apports effectués à l'occasion d'une scission partielle¹²². Toutefois, les opérations effectuées dans ce cadre peuvent également ouvrir le droit à un traitement fiscal neutre du point de vue des droits d'enregistrement en application des règles traditionnelles relatives aux apports¹²³. En droit d'enregistrement, une scission partielle s'analysera dès lors comme un apport en société. Cet apport peut concerner tant des biens corporels qu'incorporels.

1. Soumission par principe au droit d'apport

47. Une opération de scission partielle est par principe soumise au droit d'apport. Dans la mesure où les éléments transférés sont rémunérés exclusivement par l'émission de droits sociaux, les articles 115 et 115*bis* du C. enr. prévoient l'application d'un taux de 0 % depuis la loi du 22 juin 2005¹²⁴. Seul le droit fixe général sera dû dans cette hypothèse¹²⁵.

2. Apport mixte

48. On utilise le terme d'apport mixte lorsque l'apport réalisé par la société transférante est rémunéré en partie autrement que par l'attribution de droits sociaux. Cette partie de l'apport sera taxée comme une convention à titre onéreux en vertu de l'article 120 du C. Enr. On adoptera cette appellation si la rémunération consiste en une soulte en espèces dépassant 10 % du total, si la rémunération consiste en obligations de la société bénéficiaire ou encore si la rémunération consiste en la reprise par la société bénéficiaire d'un élément du passif de la société partiellement scindée¹²⁶.

¹²² H. VERSTRAETE, « Quand y a-t-il exonération en cas de scission partielle ? », *Le Fiscologue*, 2006, n° 1025, p. 5.

¹²³ E. VAN BRUSTEM, « Scission partielle fiscalement neutre : le cas de la scission immobilière », *B.S.J.*, 2013, n°499, p. 13 ; Décision anticipée n° 2015.246 dd. 23.06.2015 ; Décision anticipée n° 2016.016 dd. 05.04.2016.

¹²⁴ L. du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque, *M.B.*, 30 juin 2006, p. 30077.

¹²⁵ Article 167 du C. enr.

¹²⁶ H. VERSTRAETE, « Quand y a-t-il exonération en cas de scission partielle ? », *op.cit.*, p. 5.

3. Exonération en cas d'apport d'universalité ou de branche d'activité

49. Par ailleurs, l'article 117 du C. enr. prévoit qu'une scission partielle peut s'opérer en exonération du droit d'apport pour autant que les conditions suivantes soient réunies, cumulativement¹²⁷ :

- 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 est rémunéré par l'attribution d'actions ou parts représentatives de droits sociaux, le cas échéant moyennant l'attribution d'une soulte ne dépassant pas le dixième de la valeur nominale des actions ou parts sociales attribuées ; et
- Les éléments transférés doivent pouvoir être qualifiés d'apport d'une universalité de biens, d'une branche d'activité ou d'une participation en actions¹²⁸. Or, comme nous l'avons déjà précisé, le Code des sociétés n'impose nullement que les éléments transférés dans le cadre d'une scission partielle correspondent à une universalité, branche d'activité ou participation.

50. Le régime d'exonération proposé par l'article 117 du C. enr. garde son intérêt lorsque l'apport n'est pas exclusivement rémunéré en droits sociaux. En effet, les principes qui prévalent en cas d'apport mixte ne sont pas d'application lorsque les conditions de l'article 117 du C. enr. sont réunies¹²⁹.

Lorsque l'apport ne forme pas une branche d'activité, ou encore lorsque l'opération ne satisfait pas aux autres conditions prévues par l'article 117 du C. enr.¹³⁰, la scission ne sera pas neutre au niveau des droits d'enregistrement¹³¹. La scission partielle subira le droit d'apport de 0 % pour la partie de l'apport rémunérée par l'attribution de droits sociaux et les droits applicables aux conventions à titre onéreux pour la partie de l'apport rémunérée autrement que par l'attribution de droits sociaux.

Sous-section 2. Régime fiscal en matière de TVA

1. Le régime d'immunité des articles 11 et 18, §3, du CTVA

51. La scission partielle ne bénéficie pas d'un régime spécifique en matière de TVA. Toutefois, la cession de la totalité de l'entreprise ou d'une partie de l'entreprise fonctionnant de manière autonome par rapport aux autres parties sera exempte de TVA par application

¹²⁷ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 464.

¹²⁸ H. VERSTRAETE, « Quand y a-t-il exonération en cas de scission partielle ? », op.cit., p. 5.

¹²⁹ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, op.cit., p. 466.

¹³⁰ *Ibidem*.

¹³¹ H. VERSTRAETE, « Quand y a-t-il exonération en cas de scission partielle ? », op.cit., p. 5.

combinée des articles 11, en matière de livraison de bien, et 18, §3, du CTVA, en matière de prestation de services. Ces deux dispositions transposent respectivement en droit belge les articles 19 et 29 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹³².

Par le biais de ces dispositions, le législateur entend favoriser les restructurations d'entreprises en évitant au cessionnaire le préfinancement d'un montant important de TVA. Ce régime vise également à protéger l'administration de la TVA contre le risque de non-paiement de la TVA par le cédant¹³³.

Il ressort des textes des articles 11 et 18, §3, du CTVA que, pour l'application de l'exemption, les conditions suivantes doivent être rencontrées, de manière cumulative¹³⁴ :

- Une cession doit avoir lieu, toutes les formes de cessions étant visées ;
- Tant le cédant que le cessionnaire doivent être assujettis : cette condition implique que la société bénéficiaire doit disposer ou obtenir par suite de la cession la qualité d'assujetti imposable ;
- La cession doit porter sur l'universalité des biens du cédant ou sur une branche d'activité.

52. L'effet de ces dispositions est double. D'une part, l'opération échappe à l'application de la TVA, évitant ainsi au cessionnaire de préfinancer un montant de TVA sur les éléments transférés et les services rendus. D'autre part, ces dispositions instaurent une fiction de continuation de la personne du cédant¹³⁵. Le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant sur tous les aspects TVA de l'opération, comme si la scission n'avait pas eu lieu¹³⁶.

Dans notre casus, l'application de ces dispositions à l'actif transféré n'est pas contestée par l'administration. Elle entend néanmoins réclamer un montant de TVA dans le chef de la société cédante X par application du mécanisme des révisions. L'intervention de l'administration est-elle justifiée ?

¹³² Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347 du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

¹³³ O. HODY, « Cession d'universalité et de branche d'activité au regard de la TVA immobilière », *Act. fisc.*, 2010, liv. 17, pp. 1-4 ; Y. COLSON, « Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : nouvelles orientations au 1^{er} janvier 2010. Articles 11 et 18, § 3, CTVA - Circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009 », *Pacioli*, 2009, liv. 287, pp. 2-8.

¹³⁴ T. BLOCKERYE, *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, *op.cit.*, pp. 466 à 467.

¹³⁵ J. SWINKELS, « Transfer of a Going Concern Under European VAT », *Intl. VAT Monitor, Journals IBF*, 2007, pp. 93-98.

¹³⁶ T. BLOCKERYE, H. VANGINDERTAEL, L. MERTENS, « 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' ? », *op.cit.*, pp. 120-133.

2. La location de l'immeuble suite au transfert de l'activité opérationnelle : le mécanisme des révisions

2.1. La position de l'administration

53. Le mécanisme des révisions est inscrit à l'article 48, §2, du CTVA et concerne les biens d'investissements, c'est-à-dire les biens corporels, les droits réels visés à l'article 9, alinéa 2, 2°, du CTVA¹³⁷ et les services destinés à être utilisés d'une manière durable au sein de l'entreprise¹³⁸. Lorsqu'un bien meuble ou immeuble est acquis par une société, il donne lieu à une déduction complète et immédiate de la TVA. Pour garantir ce droit à déduction, le bien doit rester affecté à l'exercice de l'activité durant une période de 5 ans, pour le cas d'un bien meuble, et durant une période de 15 ans, pour le cas d'un bien immeuble. L'article 10 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969¹³⁹ contient les hypothèses qui imposent une révision de la taxe initialement déduite. Si le bien d'investissement subi un changement d'affectation durant le délai, la taxe initialement déduite devra être revue en tenant compte des années non expirées du délai de révision¹⁴⁰.

54. Le litige entre l'administration de la TVA et la société X porte sur l'application du mécanisme des révisions à la TVA initialement déduite sur l'immeuble conservé dans le patrimoine de la société X. Deux cas de figure peuvent se présenter concernant le traitement qu'il convient d'appliquer en matière de révision à un bien immeuble dans le cadre du régime des articles 11 et 18, §3, du CTVA.

Dans le premier cas, l'immeuble d'exploitation n'est pas cédé avec l'universalité ou la branche d'activité. Cette possibilité n'était pas envisageable par le passé, l'administration considérant qu'il n'était pas possible d'avoir une branche d'activité sans cession de l'immeuble¹⁴¹. Aujourd'hui, il faut, mais il suffit, que les éléments cédés forment un ensemble qui permette une exploitation autonome. Si l'immeuble non cédé a été construit ou acheté sous régime TVA et que la cession se fait moins de 15 ans après l'exercice de ce droit à déduction, le cédant devra rétrocéder à l'administration de la TVA une partie, révisée en quinzième, de la TVA initialement déduite sur ce bâtiment. En effet, l'article 10, §1^{er}, 1° de l'AR n°3 du 10 décembre

¹³⁷ A savoir, « les droits réels, autres que le droit de propriété, donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles ; sont toutefois exclus les droits d'emphytéose constitués ou cédés par une entreprise pratiquant la location - financement de biens immeubles dans le cadre d'un contrat de location - financement d'immeubles au sens de l'article 44, § 3, 2°, b ».

¹³⁸ Manuel TVA, point 386.

¹³⁹ A.R. n° 3 du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 12 décembre 1969.

¹⁴⁰ L. KELL, « Peut-il être question d'une cession d'une 'universalité de biens' au sens de l'article 11 C.T.V.A. lorsque le bâtiment de l'entreprise, une partie du parc automobile et une partie de la clientèle ne sont pas cédés ? », *Cour. fisc.*, 2004, liv. 15, pp. 597-601.

¹⁴¹ Y. COLSON, « Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : nouvelles orientations au 1^{er} janvier 2010. Articles 11 et 18, § 3, CTVA - Circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009 », *op.cit.*, pp. 2-8.

1969 prévoit cette révision en cas de modification de la destination des biens d'investissement pour lesquels la taxe payée en amont a pu être déduite¹⁴².

Dans le second cas, l'universalité ou branche d'activité comprend le bien immobilier et les articles 11 et 18, §3, du CTVA s'appliqueront également au bien immobilier¹⁴³. Il n'y aura pas lieu de procéder à une quelconque révision dans le chef du cédant. Si le délai de 15 ans est en cours, il continuera de courir dans le chef du cessionnaire. En dehors du délai de révision, le mécanisme des révisions ne trouvera pas à s'appliquer, ni dans le chef du cédant, ni dans celui du cessionnaire. On notera que la cession de cet immeuble compris dans une universalité ou branche d'activité se fait sous régime TVA prévu à l'article 11 du CTVA. Or, l'application d'un régime TVA, quel qu'il soit, même prévoyant qu'aucune TVA n'est due, exclut la perception des droits d'enregistrement. En effet, en vertu de l'article 159, 8°, du C. enr., les droits d'enregistrement proportionnels ne sont pas d'application si un immeuble est vendu sous régime TVA¹⁴⁴.

La solution diffère diamétralement selon que l'immeuble est considéré comme faisant partie ou non de la cession. Les parties, la société X et l'administration fiscale, sont en désaccord sur ce point. La neutralité fiscale de l'opération envisagée dépendra *in fine* de la réponse à cette question. Il est par conséquent crucial de déterminer si l'on peut considérer que la cession comprend l'immeuble en raison de la location qui est faite du bâtiment où s'exerçaient les activités.

55. L'administration part du postulat que l'immeuble ne fait pas partie de la cession. En raison du changement d'affectation de l'immeuble, la location d'un immeuble étant en outre une opération exonérée de TVA, l'administration entend réclamer à la société X une partie de la TVA initialement déduite lors de l'acquisition de l'immeuble. Pour adopter cette position, elle se réfère à la circulaire administrative n° E.T.110.663 du 30 septembre 2009 relative aux règles d'application des cessions d'universalité de biens et de branche d'activité.

La circulaire rappelle tout d'abord le principe selon lequel il n'y a pas lieu de procéder à une révision des déductions des taxes ayant grevé l'acquisition de l'immeuble lorsque le cédant cède la totalité des droits dont il dispose sur l'immeuble dans le cadre d'une cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité. Le même principe s'applique lorsque le cédant, propriétaire de l'immeuble dans lequel l'activité cédée était exploitée, constitue un droit réel sur cet immeuble au profit du cessionnaire. Cependant, la circulaire ajoute que lorsque le cédant se réserve la propriété de l'immeuble et qu'il établit un bail sur celui-ci au profit du cessionnaire, le changement d'affectation subi par l'immeuble, désormais utilisé aux fins d'une activité exemptée de la TVA en vertu de l'article 44, §3, 2°, du CTVA, donne lieu à une révision

¹⁴² L. KELL, « Peut-il être question d'une cession d'une 'universalité de biens' au sens de l'article 11 C.T.V.A. lorsque le bâtiment de l'entreprise, une partie du parc automobile et une partie de la clientèle ne sont pas cédés ? », *op.cit.*, pp. 597-601.

¹⁴³ D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », in X., *Enjeux fiscaux d'un (dés)investissement immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 123.

¹⁴⁴ O. HODY, « Cession d'universalité et de branche d'activité au regard de la TVA immobilière », *op.cit.*, pp. 1-4.

des taxes initialement déduites¹⁴⁵. Dans notre cas, l'administration tire son argument de cette troisième hypothèse.

A notre sens, la réalité de l'opération effectuée n'est pas prise en compte par l'administration dans la mesure où la location de l'immeuble s'inscrit dans la logique de la scission partielle réalisée.

2.2. Contestation de la position administrative. La notion de branche d'activité : l'immeuble doit-il être effectivement cédé pour bénéficier du régime d'exemption ?

56. Afin de nuancer l'approche adoptée par l'administration, nous procédons en deux temps. Dans un premier temps, nous évaluons si l'opération porte réellement sur une branche d'activité, ce qui nous permettra de déterminer si l'immeuble loué peut être considéré comme faisant partie de la cession. Dans un deuxième temps, nous examinons si la réponse à cette question est suffisante pour contester la position de l'administration.

57. La société X a cédé la branche d'activité de son exploitation relative à la distribution d'équipements industriels de gestion des fluides. Ce point n'est nullement contesté par l'administration fiscale. D'ailleurs, conformément à la jurisprudence européenne, le simple fait que l'immeuble où s'exerçait l'activité en question n'ait pas été cédé lors de la scission ne suffit pas pour écarter le régime prévu par les articles 11 et 18, §3, du CTVA. L'immeuble doit faire partie de l'ensemble cédé dans la mesure où il est nécessaire à la poursuite de l'activité par le cessionnaire¹⁴⁶. C'est ce qui ressort de l'arrêt *Schriever* rendu par la Cour de justice de l'Union européenne en 2011¹⁴⁷. Cette nécessité est sujette à appréciation en fonction de la nature de l'activité économique en cause¹⁴⁸.

A notre avis, l'immeuble est indispensable à la poursuite des activités industrielles par la société Y, dans la mesure où ces activités nécessitent des ateliers d'usinage et des espaces de stockage. Le fait que la société Y poursuive l'activité d'exploitation dans l'immeuble loué par la société X plaide en ce sens. *A priori*, dans la mesure où l'immeuble n'est pas cédé, nous pourrions dès lors conclure qu'il n'y a pas cession d'une branche d'activité et qu'il faut par conséquent écarter

¹⁴⁵ Y. COLSON, « Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : nouvelles orientations au 1^{er} janvier 2010. Articles 11 et 18, § 3, CTVA - Circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009 », *op.cit.*, pp. 2-8.

¹⁴⁶ C.J.U.E. (2^e ch.), C-444/10, 10 novembre 2011, *Schriever*, *F.J.F.*, 2012, liv. 4, p. 373 ; Civ. Bruges (4^e ch.), 25 mai 2004, *Cour. fisc.*, 2004, liv. 15, p. 595, note L. KELL ; Y. COLSON, « Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : nouvelles orientations au 1^{er} janvier 2010. Articles 11 et 18, § 3, CTVA - Circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009 », *op.cit.*, pp. 2-8 ; L. KELL, « Peut-il être question d'une cession d'une 'universalité de biens' au sens de l'article 11 C.T.V.A. lorsque le bâtiment de l'entreprise, une partie du parc automobile et une partie de la clientèle ne sont pas cédés ? », *op.cit.*, pp. 597-601 ; Civ. Anvers, 7 octobre 2011, *Cour. Fisc.*, 2012, liv. 14, p. 562.

¹⁴⁷ C.J.U.E. (2^e ch.), C-444/10, 10 novembre 2011, *Schriever*, *F.J.F.*, 2012, liv. 4, p. 373.

¹⁴⁸ I. MASSIN, « Universalité : la 'location' d'un bâtiment fait partie de la cession », *Le Fiscologue*, 2011, n° 1275, p. 8.

le régime des articles 11 et 18, §3, du CTVA. Si l'immeuble pouvait être considéré comme faisant partie de la cession, il en irait évidemment autrement.

Or, dans l'arrêt précité, la Cour de justice de l'Union européenne statue en ce sens qu'il n'est pas nécessaire de céder la propriété du bien immobilier pour satisfaire aux conditions. La Cour estime en effet que la location de l'immeuble concomitante à l'opération de scission partielle est suffisante pour constituer la transmission d'une universalité ou branche d'activité, à condition que les biens transférés permettent au cessionnaire de poursuivre de manière durable une activité économique autonome¹⁴⁹.

Dès lors, pour autant que la société Y ait la qualité d'assujetti avec droit à déduction, l'opération peut effectivement bénéficier de l'application des articles 11 et 18, §3, du CTVA. A notre sens, cette interprétation autorise une qualification en tant que branche d'activité de l'ensemble constitué de l'activité d'exploitation et de la location de l'immeuble, donnant dès lors droit au bénéfice du régime d'exonération. Dans son raisonnement, l'administration n'intègre pas l'enseignement de cet arrêt, pourtant postérieur à l'adoption de la circulaire de 2009 précitée.

58. Peut-on opposer ces arguments à l'administration et n'est-il pas téméraire de considérer que le mécanisme des révisions ne trouve pas à s'appliquer ?

Dans l'arrêt Schriever précité, la Cour ne se prononce pas expressément quant à l'application du mécanisme des révisions dans le chef du cédant. Toutefois, le Tribunal de première instance d'Hasselt complète et précise l'approche européenne par une décision rendue le 9 juin 2011¹⁵⁰ en prévoyant que « lorsqu'une cession de fonds de commerce a lieu en application de l'article 11 du CTVA, aucune révision de la taxe acquittée en amont ne doit être opérée pour les investissements dans les biens immeubles non cédés, lorsque le repreneur peut continuer à utiliser lesdits biens, antérieurement utilisés dans le cadre de l'exploitation cédée, sous le couvert d'un contrat de bail commercial ». Le Tribunal de première instance de Bruges, rejoint par la doctrine, s'était déjà exprimé en ce sens en 2004 dans un cas similaire¹⁵¹.

59. Nous pouvons résumer comme suit la position de l'administration. La loi dispose que les règles de révision restent d'application dans le chef de la société X pour les biens qui ne sont pas cédés. Or, en donnant une partie de l'immeuble en location, la société X modifie la destination de l'immeuble de sorte que la taxe payée en amont et déduite doit, en principe, être revue.

Cette prise de position nous semble manquer de nuance dans la mesure où l'administration ne tient pas compte de l'affectation réelle de l'immeuble pour conclure qu'une branche d'activité est effectivement cédée.

¹⁴⁹ C.J.U.E. (2^e ch.), C-444/10, 10 novembre 2011, *Schriever*, *F.J.F.*, 2012, liv. 4, p. 373, point 29 et 45 ; S. DRAULANS, B. BUELENS, « Wederom geen btw-herziening bij verhuur bedrijfslokalen aan overnemer ? », *Fisc. Act.*, 2011, liv. 43, pp. 11-15.

¹⁵⁰ Civ. Hasselt, 9 juin 2011, *Cour. fisc.*, 2011, liv. 12, p. 394.

¹⁵¹ Civ. Bruges (4^e ch.), 25 mai 2004, *Cour. fisc.*, 2004, liv. 15, p. 595, note L. KELL ; K. VYNCKE, P. VANDENDRIESSCHE, « Hoe algemeen is 'een algemeenheid' van goederen ? », *T.F.R.*, 2004, liv. 271, pp. 1046-1047 ; P. SALENS, « Fiscus wijzigt tersluiks standpunt over artikel 11 Wbtw », *Fisc. Act.*, 2009, liv. 20, pp. 1-3.

L'arrêt Schriever permet de considérer que le bien immobilier simplement loué fait partie de la cession d'une branche d'activité. D'ailleurs, si ce bien n'était pas cédé, nous voyons mal comment seule l'activité d'exploitation pourrait être qualifiée de branche d'activité, dans la mesure où une telle activité nécessite indubitablement des installations fixes d'un volume et d'un montant importants. Le Tribunal de première instance d'Hasselt plaide en ce sens qu'il n'existe pas de raison de procéder à une révision lorsque la location est réalisée dans le cadre de la cession d'une universalité de biens ou branche d'activité au sens de l'article 11 du CTVA¹⁵².

60. Un point supplémentaire nous paraît susceptible de prêter le flanc à contestation dans le chef de l'administration. La société X prétend poursuivre des activités liées à l'immobilier et des activités de consultance dans une partie de l'immeuble qu'elle a loué à la société Y. Elle affirme mener une étude de faisabilité de manufacture et de vente de pièces en bois destinées à la construction. Cette activité serait, le cas échéant, soumise à la TVA, mais ce projet n'est pas concrétisé. C'est ce développement qui permet à l'administration de dire que l'immeuble subit un changement d'affectation aux fins de la seule activité de location exemptée de la TVA. Or, nonobstant l'aboutissement de ce projet, la simple intention exprimée clairement de procéder à des opérations soumises à la taxe suffit pour obtenir l'assujettissement en matière de TVA, pour autant que l'opérateur soit de bonne foi¹⁵³. Sur ce poste précis et selon nous, l'attitude de l'administration ne se justifie pas non plus.

¹⁵² Civ. Hasselt, 9 juin 2011, *Cour. fisc.*, 2011, liv. 12, p. 394 ; X. « Le cédant d'un fonds de commerce doit-il procéder à la révision de la TVA acquittée en amont sur les bâtiments de l'entreprise non cédés mais donnés en location au cessionnaire du fonds de commerce ? », *Cour. fisc.*, 2011, liv. 12, pp. 396-399.

¹⁵³ C.J.C.E. (2^{ème} ch.), 14 février 1985, 268/83, *Rompelman*, point 24 ; C.J.C.E. (5^{ème} ch.), 29 février 1996, C-110/94, *Intercommunale voor Zeewaterontziltling*, point 25. Dans cet arrêt, la Cour de justice de l'Union européenne décide ce qui suit : « Il y a donc lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 4 de la directive doit être interprété en ce sens que lorsque l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d'une étude de rentabilité pour l'activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable, et que sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d'assujetti à la TVA ne peut pas être retirée à cette société avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations imposables ».

SECTION 3. EST-IL JUDICIEUX D'OPTER POUR UNE SORTIE DE L'IMMOBILIER SUIVIE D'UNE LOCATION

61. La démarche de la société X et de son gérant était-elle judicieuse et existait-il une alternative ? Suite aux problèmes rencontrés par la société X dans son processus de restructuration, nous proposons d'envisager l'hypothèse d'une scission partielle qui aurait consisté en une sortie de l'immobilier. Dans ce cas de figure, la société A conserverait l'activité industrielle et la société B se verrait attribuer l'immeuble pour y développer l'activité immobilière de consultance. Dans la présente section, nous examinerons les problèmes potentiels que cette hypothèse pourrait soulever.

62. Dans l'éventualité d'une sortie de l'immobilier, les enjeux fiscaux sont nombreux. Au niveau de l'impôt des sociétés, il s'agit de prévenir le risque d'imposition des plus-values latentes sur l'immeuble. C'est là le coût principal d'une sortie de l'immeuble en l'absence de l'application du régime d'exonération. Au niveau des droits d'enregistrement, il convient de se prémunir d'une éventuelle application des droits de mutation qui s'élèvent à 12,5 % en Région wallonne. Enfin, au niveau de la TVA, il convient de ne pas se placer dans les conditions qui autorisent l'application du mécanisme des révisions de la TVA et d'éviter l'application de la TVA sur le transfert d'immeuble.

Sous-section 1. Aspects fiscaux en matière d'impôt sur le revenu : conformité à l'article 183bis du CIR

63. Dans l'opération de scission envisagée, le risque en matière d'impôt sur les revenus réside dans une imposition des plus-values latentes sur l'immeuble si les conditions de l'article 211, §1^{er}, alinéa 4, du CIR¹⁵⁴ ne sont pas rencontrées. Les deux premières conditions ne posent pas de difficultés particulières. Par contre, lorsque l'objectif d'une telle scission ne vise que l'évitement de l'impôt, le contribuable s'expose à un litige avec l'administration fiscale qui refusera l'exonération par application de la disposition anti-abus contenue à l'article 183bis du CIR. Le contribuable soucieux de respecter le prescrit de la disposition anti-abus qui aurait néanmoins des doutes sur l'opération qu'il envisage, peut solliciter l'avis du SDA¹⁵⁵. Une décision favorable lui apportera une certaine sécurité juridique puisque l'administration fiscale, liée par la décision du SDA, ne pourra plus remettre en cause la neutralité de l'opération. Dans cette optique, comment présenter au mieux un dossier de scission partielle ?

64. Pour répondre à cette interrogation, une analyse de la jurisprudence du SDA dans des cas sensiblement similaires nous paraît pertinente afin de conseiller la société A sur les motifs qu'elle pourrait avancer afin qu'une scission partielle envisagée sous cet angle bénéficie du régime de neutralité.

¹⁵⁴ Voy. *supra* n° 28.

¹⁵⁵ G. MEURISSE, « La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble », *op.cit.*, p. 8.

Nous soulignons d'emblée que l'administration fiscale surveille avec défiance les opérations de scission impliquant la sortie de biens immobiliers d'une activité d'exploitation, bien que des décisions en faveur du contribuable soient régulièrement rendues par le SDA¹⁵⁶.

Pour formuler un avis, le SDA se penche, d'une part, sur les motivations détaillées du demandeur et, d'autre part, il tient compte des engagements pris par ce dernier¹⁵⁷. Il s'est à plusieurs reprises prononcé sur l'existence ou non de motifs économiques valables dans le cadre d'opérations impliquant précisément le transfert d'immeubles¹⁵⁸. Nous retiendrons ici les motifs susceptibles d'être invoqués par la société A en vue de légitimer l'opération projetée.

1. Rationaliser et développer des activités

65. L'objectif d'une meilleure rationalisation et du développement des activités de l'entreprise est expressément prévu par la loi pour contrer la présomption d'évasion fiscale (article 183*bis* du CIR). Des décisions favorables ont été rendues lorsque l'objectif qui sous-tendait la séparation de deux branches d'activités d'une société était d'accentuer le développement des deux activités de manière totalement indépendante¹⁵⁹. La société A pourrait encore avancer que la séparation des activités contribuera à une structure plus transparente¹⁶⁰. Un point qui pourrait faire pencher la balance vers une décision favorable consisterait à mettre en avant l'incompatibilité des activités entre elles¹⁶¹.

Ce propos doit cependant être nuancé puisque le SDA a refusé l'exonération pour le transfert d'un seul immeuble vers une société immobilière dans la mesure où aucun projet concret n'était explicité¹⁶².

66. La société A mentionne expressément son souhait de développer des activités sans lien avec l'activité d'exploitation liée à la distribution d'équipements industriels de gestion des fluides, comprenant le développement d'une nouvelle activité de vente de pièces en bois destinés à la construction et des activités de consultance et de gestion en immobilier. La séparation des activités permettra à la société A de se concentrer sur son *core business* et la société B pourra élaborer une stratégie de développement adéquate axée sur l'immobilier¹⁶³.

¹⁵⁶ E. VAN BRUSTEM, « Scission partielle fiscalement neutre : le cas de la scission immobilière », *op.cit.*, p. 13 ; C. BUYASSE, « Toute scission immobilière n'est pas condamnée », *op.cit.*, p. 5 ; D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », *op.cit.*, p. 119.

¹⁵⁷ S. VAN CROMBRUGGE, « [Disposition anti-abus] Scission partielle : décision anticipée positive », *op.cit.*, pp. 9-10.

¹⁵⁸ L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés. La scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine ? », *op.cit.*, pp. 1-3 ; E. VAN BRUSTEM, « Scission partielle fiscalement neutre : le cas de la scission immobilière », *op.cit.*, p. 13.

¹⁵⁹ Décision anticipée n° 2015.382 dd. 06.10.2015 ; Décision anticipée n° 2013.078 dd. 30.04.2013 ; Décision anticipée n° 2015.612 dd. 01.12.2015 ; Décision anticipée n° 2016.403 dd. 12.07.2016 ; Décision anticipée n° 2016.265 dd. 24.05.2016.

¹⁶⁰ Décision anticipée n° 2016.403 dd. 12.07.2016.

¹⁶¹ Décision anticipée n° 2016.149 dd. 19.04.2016 ; Décision anticipée n° 2016.016 dd. 05.04.2016.

¹⁶² Décision anticipée n° 400.408 dd. 17.03.2005.

¹⁶³ Décision anticipée n° 2016.268 dd. 07.06.2016.

2. Renforcer la structure financière et la trésorerie

67. Du point de vue financier, la scission partielle envisagée sous cet angle se justifie car les besoins de financement pour les deux types d'activités répondent à des impératifs totalement différents et intéressent des investisseurs potentiels différents¹⁶⁴. Ainsi, cette séparation des activités permettra de trouver des financements immobiliers spécifiques qui n'influenceront pas les sources de financement des activités d'exploitation¹⁶⁵. En effet, une banque ou des investisseurs potentiels pourraient n'être enclins qu'à financer une partie de l'activité¹⁶⁶.

La société A pourrait donc arguer que la scission partielle permettra la gestion d'une activité centrée sur l'immobilier de manière autonome en fonction de ses besoins de financement propres.

3. Assurer la continuité de l'entreprise

68. La société A doit accumuler les arguments qui permettront de démontrer que fragmenter l'activité s'inscrit dans une logique d'optimisation constante des performances de l'entreprise. Dans cette optique, vouloir faciliter l'entrée de nouveaux actionnaires est un argument généralement bien accueilli par le SDA, dans la mesure où cela permettra à la société A d'être recapitalisée¹⁶⁷. Au titre de motifs économiques valables, le SDA retient également dans un cas similaire que le transfert des actions d'une société à une tierce partie solide garantit le maintien des activités et de l'emploi, ce qui assure la continuité de l'entreprise à long terme. Le demandeur avait également pris l'engagement de maintenir du personnel de la société scindée et de développer davantage les projets immobiliers des sociétés bénéficiaires¹⁶⁸.

69. En arguant que le transfert de l'immobilier aura pour conséquence un abaissement du seuil de participation pour de potentiels nouveaux actionnaires, la société A s'inscrit dans une optique de développement de ses activités¹⁶⁹. Au contraire, développer deux activités distinctes au sein d'une même structure peut constituer un frein au bon développement de chacune des activités.

¹⁶⁴ Décision anticipée n° 2015.612 dd. 01.12.2015 ; Décision anticipée n° 2016.016 dd. 05.04.2016.

¹⁶⁵ Décision anticipée n° 2015.120 dd. 13.05.2015.

¹⁶⁶ Décision anticipée n° 2015.652 dd. 15.03.2016.

¹⁶⁷ Décision anticipée n° 2016.407 dd. 05.07.2016 ; Décision anticipée n° 2015.678 dd. 19.01.2016.

¹⁶⁸ S. VAN CROMBRUGGE, « [Disposition anti-abus] Scission partielle : décision anticipée positive », *op.cit.*, pp. 9-10.

¹⁶⁹ Décision anticipée n° 2016.426 dd. 12.07.2016.

4. Ne pas exposer les immeubles aux risques inhérents à l'exercice de l'exploitation

70. La volonté de séparer les risques opérationnels et financiers liés à deux activités distinctes fut à maintes reprises retenue par le SDA en tant que motif économique valable¹⁷⁰. Dans l'opération projetée par la société A, la mise en société à part entière des actifs immobiliers à un prix de marché permettrait de sécuriser et de pérenniser cette part des actifs¹⁷¹. En outre, isoler de la sorte l'activité immobilière des risques d'exploitation donnera à la société B une capacité d'emprunt pour réaliser des investissements futurs¹⁷².

Sous-section 2. Aspects fiscaux en matière de droits d'enregistrement : un seul immeuble peut-il constituer une branche d'activité ?

71. Nous devons appliquer les règles traditionnelles du droit d'apport. Dans l'alternative proposée, l'objet de l'apport est désormais l'immeuble détenu par la société A. Les statuts de la société B prévoient l'exercice d'activités immobilières dans l'immeuble apporté, outre le fait qu'il sera loué à la société A pour l'exercice des activités d'exploitation.

Si la scission partielle est rémunérée exclusivement par l'émission de nouvelles actions, aucun droit d'enregistrement proportionnel ne s'appliquera, même si l'immeuble transféré ne peut être considéré comme une branche d'activité. En effet, soit il y a exonération en application de l'article 117 du C. enr. si l'immeuble est considéré comme une branche d'activité, soit le taux zéro de l'article 115 du C. enr. s'applique et seul le droit fixe général est dû.

Toutefois, si et dans la mesure où il n'y a pas de rémunérations par actions nouvelles, et si l'immeuble ne peut être qualifié de branche d'activité, il y aura application du droit de vente de 12,5 % (en Région wallonne ou bruxelloise) ou de 10 % (en Région flamande) sur la valeur vénale de l'immeuble, conformément à l'article 44 du C. enr. Tel sera le cas si le transfert de l'immeuble implique la reprise, par la société bénéficiaire, d'une dette attachée à l'immeuble.

72. Il convient toutefois de vérifier si le régime d'exonération de l'article 117 du C. enr. ne s'applique pas à l'hypothèse que nous étudions. La condition qui, à notre sens, pourrait susciter des discussions, est celle qui exige qu'une universalité ou branche d'activité soit transférée. La sortie d'un seul immeuble par voie d'apport peut-il constituer une branche d'activité¹⁷³ ? La doctrine suggère qu'un immeuble en tant que tel forme rarement une branche d'activité¹⁷⁴.

¹⁷⁰ Décision anticipée n° 2016.016 dd. 05.04.2016.

¹⁷¹ Décision anticipée n° 2016.403 dd. 12.07.2016.

¹⁷² Décision anticipée n° 2016.149 dd. 19.04.2016.

¹⁷³ N. VAN GILS, E. JONET, « Fiscaalvriendelijk activabestanddelen of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *op.cit.*, p. 21 ; X., « Apport d'un seul immeuble », *Le Fiscologue*, 2005, n° 970, p. 15.

¹⁷⁴ D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », *op.cit.*, p. 126 ; A. CALICIS, C. ALEXANDRE, « La notion de branche d'activité en droit interne par rapport aux directives européennes », *R.G.F.*, 2009, liv. 5, p. 6.

Il convient de se pencher sur la définition sous-tendue par cette notion en matière de droits d'enregistrement. L'article 117, §2, du C. enr. renvoie à l'arrêté royal du 18 juillet 1972¹⁷⁵ définissant la branche d'activité en son article 1^{er}, 1°. Cette disposition prescrit qu'une branche d'activité est constituée par « l'ensemble des biens qui sont affectés par la société apportante à une ou plusieurs divisions de son entreprise, constituant chacune, au point de vue technique, une unité d'exploitation indépendante ». Il semble donc idoine d'apprécier la notion de branche d'activité par rapport à la situation de la société transférante¹⁷⁶.

L'arrêté royal précité ne semble pas tenir compte de la jurisprudence européenne qui ne fait pas de distinction entre la TVA et les droits d'enregistrement en ce qui concerne la notion de branche d'activité¹⁷⁷. La Cour de justice de l'Union européenne considérait, dès un arrêt du 13 octobre 1992¹⁷⁸, que la notion de branche d'activité devait s'apprécier dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport. A l'occasion de l'arrêt *Zita Modes*¹⁷⁹, il ressort également de la définition donnée par la Cour, que la notion de branche d'activité doit s'apprécier dans le chef du cessionnaire puisqu'il s'agit d'apprécier l'utilisation future de l'apport par la société bénéficiaire.

73. La Cour d'appel de Gand nuance cette position en matière de droits d'enregistrement dans un arrêt du 12 mars 2013¹⁸⁰. Le litige traitait d'une scission partielle portant sur un bien immobilier. La Cour ne remet pas en cause la notion de branche d'activité dont la caractéristique principale reste l'autonomie. La Cour estime cependant nécessaire d'évaluer l'apport d'une branche d'activité dans le chef de la société cédante, au motif qu'il est impossible de dénier la qualification de branche d'activité à tout transfert d'actif, la société bénéficiaire pouvant toujours arguer du développement d'une nouvelle activité sur la base de ces actifs. Ainsi, la Cour estime que l'autonomie d'une branche d'activité, en l'occurrence l'existence d'une activité immobilière, doit s'apprécier autant dans le chef de la société transférante que dans celui de la société bénéficiaire¹⁸¹.

74. Si l'on intègre l'enseignement porté par cet arrêt, la neutralité de l'opération envisagée par la société A pourrait être remise en cause. En effet, il convient de vérifier s'il existait réellement une activité immobilière dans le chef de la société A susceptible de constituer une branche d'activité, et si l'ensemble de cette activité a bien été cédé. Ceci implique, à tout le moins, un ensemble organisé susceptible de fonctionner de manière autonome. Il faut une certaine structure composée de moyens et de personnes qui gèrent l'activité considérée.

¹⁷⁵ A.R. du 18 juillet 1972 relatif à l'exécution des articles 117 et 120 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, *M.B.*, 1^{er} août 1972, p. 8516.

¹⁷⁶ A. CALICIS, C. ALEXANDRE, « La notion de branche d'activité en droit interne par rapport aux directives européennes », *R.G.F.*, 2009, liv. 5, pp. 3-10.

¹⁷⁷ X. PACE, « L'apport en société et les restructurations de sociétés (fusions, scissions, apports d'universalité et de branche d'activité) : état des lieux en 2013 », *Droits d'enregistrement*, 2013, liv. 2, pp. 1-8.

¹⁷⁸ C.J.C.E., 13 octobre 1992, C-50/91, *Commerz-Credit-Bank AG*.

¹⁷⁹ C.J.C.E., 27 novembre 2003, affaire C-497/01, *Zita Modes Srl*, point 40 ; O. HODY, « Cession d'universalité et de branche d'activité au regard de la TVA immobilière », *Act. fisc.*, 2010, liv. 17, pp. 1-4.

¹⁸⁰ Gand, 12 mars 2013, *F.J.F.*, 2014/6, pp. 672-676.

¹⁸¹ M. VAN GILS, H. PUTMAN, « Notion de branche d'activité : l'appréhender au niveau de la société apporteuse ? », *Le Fiscologue*, 2014, n° 1375, p. 6

Sous-section 3. Aspects fiscaux en matière de TVA : la qualité d'assujetti et la notion de branche d'activité

75. La livraison d'un bien immobilier par nature est exonérée de TVA conformément à l'article 44, §3, 1°, du CTVA. Par exception, la livraison d'un bâtiment neuf sera soumise à la TVA. Par ailleurs, si le bien est cédé endéans une période de 15 ans, la société A devra procéder à la révision de la TVA initialement déduite. Cette révision concernera la TVA ayant grevé l'acquisition de l'immeuble intervenue depuis moins de quinze ans au moment de la cession (article 48, §2, du CTVA).

Toutefois, le mécanisme des révisions ne s'appliquera pas lorsque les conditions du régime d'immunité de l'article 11 du CTVA sont satisfaites¹⁸².

Or, compte tenu des conditions précédemment développées¹⁸³, il n'apparaît pas directement évident qu'une scission partielle de la société A en vue d'extraire l'immobilier puisse bénéficier du régime de neutralité en matière de TVA. En effet, il se pourrait que la société nouvellement constituée ne dispose d'aucun droit à déduction, soit qu'elle n'acquiert pas la qualité d'assujetti à la suite de la scission, soit qu'elle ne réalise que des opérations exonérées de la TVA.

Tel sera le cas s'il est procédé à la scission partielle pour séparer l'activité d'exploitation du patrimoine immobilier, l'immeuble étant transféré à la société B pour être ensuite loué à la société A. La neutralité pourrait être compromise sous cet angle. Toutefois, pour être assujetti, la simple intention exprimée clairement de procéder à des opérations soumises à la taxe suffit pour obtenir l'assujettissement¹⁸⁴. A cet égard, l'objectif de la scission partielle de la société A doit être explicité clairement. La société A doit exprimer son souhait de développer une nouvelle activité de manufacture et vente de pièces en bois, qui est soumise à la TVA, et faire état de la machine qui a par ailleurs déjà été installée. On peut déduire de ce comportement que l'objectif est bien de mener une activité imposable.

76. Par ailleurs, l'activité transférée doit revêtir la qualification de branche d'activité. Notre étude a fait apparaître le caractère polymorphe du concept recouvert par l'appellation de branche d'activité. En matière de TVA, l'administration se rallie à la position de la Cour de justice de l'Union européenne et apprécie la notion de branche d'activité dans le chef du cessionnaire¹⁸⁵. La sortie d'un immeuble isolé ne peut en principe pas constituer une branche d'activité. D'autres actifs doivent être cédés pour constituer, avec l'immeuble, une organisation distincte susceptible de fonctionner de manière autonome¹⁸⁶.

¹⁸² D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », *op.cit.*, p. 123.

¹⁸³ Voy. *supra* n° 51.

¹⁸⁴ C.J.C.E. (2^{ème} ch.), 14 février 1985, 268/83, *Rompelman*, point 24 ; C.J.C.E. (5^{ème} ch.), 29 février 1996, C-110/94, *Intercommunale voor Zeewaterontzitting*, point 25.

¹⁸⁵ X. PACE, « L'apport en société et les restructurations de sociétés (fusions, scissions, apports d'universalité et de branche d'activité) : état des lieux en 2013 », *op.cit.*, pp. 1-8.

¹⁸⁶ D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », *op.cit.*, p. 126.

SECTION 4. APPRECIATION PERSONNELLE

77. Nous estimons qu'une opération de scission partielle procédant au transfert de la branche d'activité immobilière, pour autant qu'elle existe, serait susceptible d'éviter l'intervention de l'administration fiscale sur l'application du mécanisme des révisions.

Cependant, nous ne pouvons ignorer les multiples objections soulevées par ce choix. Il convient en effet de rester attentif aux motifs économiques invoqués pour légitimer cette scission de la société impliquant une sortie de l'immobilier.

Or, l'administration pourrait considérer une telle opération comme un moyen d'éviter la taxation à l'impôt des sociétés des plus-values latentes sur la cession de l'immeuble, en vertu de l'article 183*bis* du CIR. Elle appliquerait dès lors les règles en matière de scission partielle taxée, et particulièrement la taxation des plus-values latentes et du boni de liquidation partiel dans le chef des actionnaires.

En outre, il nous paraît hasardeux de considérer que le transfert d'un seul immeuble, où aucune activité immobilière n'est actuellement développée, puisse former une branche d'activité. La position de la Cour d'appel de Gand, qui apprécie cette notion dans le chef de la société apporteuse, corrobore ce point de vue. Le risque est de se voir appliquer les droits d'enregistrement.

En effet, dans cette hypothèse, si l'apport est rémunéré par des droits sociaux, le droit d'apport est de 0 %. Par contre, si l'apport de l'immeuble est rémunéré autrement que par l'attribution de droits sociaux, le droit d'apport de 12,5 % applicable en Région wallonne s'impose.

Enfin, la révision de la TVA antérieurement déduite dans le chef de la société A apparaît comme inévitable en cas de contestation par l'administration de la neutralité fiscale de l'opération.

Considérant tous ces éléments, la prudence recommande de préconiser la conservation de l'immeuble susceptible de comporter une plus-value latente élevée au sein de la société partiellement scindée.

78. Les doutes quant à la neutralité de l'opération envisagée de ce point de vue et le coût fiscal qu'une taxation de l'opération impliquerait, recommandent dès lors d'opter pour un transfert de l'exploitation et de maintenir l'immeuble dans le patrimoine de la société partiellement scindée.

Quant à la problématique de la révision de la TVA, nous pourrions arguer de l'usage mixte de l'immeuble pour démontrer qu'une location se justifie pour permettre la poursuite des activités industrielles, tout en abritant les locaux nécessaires à la future activité. Une décision favorable du SDA conférant la qualification de branche d'activité à l'ensemble formé par la location de l'immeuble et l'activité industrielle aurait dans cette optique été la bienvenue.

79. Si les études de faisabilité concernant le nouveau projet porté par la société B n'aboutissent pas, cette dernière aura pour seule activité la location d'un immeuble. La société sera ainsi considérée comme un assujetti exonéré (article 44, §3, 2°, du CTVA). Les opérations

menées par cette dernière ne seront pas soumises à la taxe, mais elle ne pourra par conséquent pas non plus exercer de droit à déduction¹⁸⁷.

A l'issue de l'opération de scission partielle, la société A et la société B, considérées comme deux opérateurs distincts ayant chacun la personnalité juridique, pourraient alors envisager de constituer une unité TVA. L'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007¹⁸⁸ modalise les règles applicables aux unités TVA, en exécution de l'article 4, §2, du CTVA. Des opérateurs totalement indépendants au niveau juridique mais liés entre eux sous un autre angle, économique ou financier, sont identifiés comme un seul assujetti au niveau de la TVA grâce au mécanisme de l'unité TVA¹⁸⁹. Il s'agit d'une fiction en matière de TVA par laquelle les deux assujettis ne forment plus qu'un¹⁹⁰.

Les opérations réalisées entre les membres de l'unité TVA échappent à toute TVA. De surcroît, le droit à déduction de l'unité TVA est uniquement déterminé par rapport au chiffre d'affaires extérieur¹⁹¹. Le revers de la médaille tient en ce que les sociétés formant l'unité TVA sont tenues solidairement des dettes fiscales. L'administration multiplie par-là ses chances de recouvrement de la taxe. On perçoit toutefois aisément l'intérêt du mécanisme chaque fois qu'une entité fournit à l'autre une prestation qui est exonérée, alors que la seconde réalise un chiffre d'affaires soumis à la taxe. C'est précisément la situation des sociétés A et B issues de la scission partielle : une société immobilière loue l'immeuble à une société opérationnelle. Sans unité TVA, la location étant exonérée de taxe, le droit à déduction dans le chef de la société B est exclu.

Constituer une unité TVA serait un moyen de récupérer un droit à déduction pour les dépenses relatives à l'immobilier. En effet, pour une telle structure, et pour autant que le chiffre d'affaires de la société A soit soumis à la TVA, il y aura un droit à déduction sur l'ensemble des dépenses des deux entités.

¹⁸⁷ I. MASSIN, « Location à l'intérieur d'un groupe : déduction grâce à l'unité TVA », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1159, p. 2.

¹⁸⁸ A.R. n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, *M.B.*, 15 mars 2007, p. 13787.

¹⁸⁹ A. CULOT, « Droits d'enregistrement et T.V.A. - Ventes d'immeubles », *Rép. not.*, tome VII, La vente, livre 7, Bruxelles, Larcier, 2013, n° 782, p. 616.

¹⁹⁰ S. WATELET, « Unité TVA : opérations refacturées à une succursale membre d'une unité TVA », *B.S.J.*, 2015/59, p. 13.

¹⁹¹ *Ibidem*.

CHAPITRE III. CONCLUSION GENERALE

80. Notre objectif initial était de faire la synthèse des avantages qu’offrent les opérations de scission partielle dans la séparation des activités opérationnelles et immobilières. Nous avons pu mettre en évidence les difficultés auxquelles cette opération est confrontée pour en assurer la neutralité fiscale. Une étude minutieuse du cas d’espèce et des motifs économiques et commerciaux valables doit permettre de légitimer le meilleur choix.

81. Monsieur X, gérant de la société X, établie en Belgique et active dans le secteur de la mécanique industrielle, souhaite diversifier son activité et l’élargir au domaine des prestations de services et de l’immobilier.

Il procède dès lors à une scission partielle de la société X, en créant une nouvelle société Y, dont il est l’actionnaire, et à laquelle est transférée la branche d’activité de mécanique industrielle initiale. L’immeuble est conservé au sein de la société X et loué à la société Y par établissement d’un contrat de bail. La société X, qui a modifié son objet social, reste néanmoins sise dans l’immeuble alloué à la société Y.

La TVA sur les investissements immobiliers consentis par la société X, initialement déduite, fait l’objet d’une révision par l’administration, au motif que la société X exerce désormais une activité exemptée de TVA.

Nous avons examiné dans un premier temps la position de chaque intervenant et les arguments développés par les parties. Nous avons ensuite examiné une solution alternative afin de répondre à une question : quelle était la meilleure tactique pour procéder à la restructuration de la société X ?

82. Il semble, au terme de notre étude, qu’il ne soit pas possible de donner une réponse univoque à cette question, eu égard au caractère relativement récent des dispositions légales et administratives qui encadrent les scissions partielles. Les données jurisprudentielles sont rares et parfois contradictoires, tandis que certains domaines souffrent d’un vide juridique.

On pourra ainsi déplorer qu’à l’heure actuelle, aucun régime spécifique à la scission partielle n’ait été mis au point en ce qui concerne la TVA et les droits d’enregistrement. De même, le flou juridique entourant l’application uniforme du concept de branche d’activité rend cette notion délicate à utiliser en matière de TVA et en matière de droits d’enregistrement.

Ces incertitudes persistent et nuisent à la sécurité juridique des opérations de scission partielle, si bien que la réponse à notre question n’est pas claire. En fonction du cas d’espèce, nous constatons qu’il existe plusieurs solutions pour une situation donnée.

83. Lorsqu’une entreprise envisage de restructurer son activité par le biais d’une scission partielle, elle souhaite être informée du coût fiscal de l’opération et doit impérativement se conformer à l’article 183*bis* du CIR pour éviter une taxation qui grèverait l’opération.

Les décisions anticipées recensées par l’administration établissent des *rulings* dont le contribuable et ses conseils seraient bien inspirés de s’imprégner afin de préparer une restructuration, en particulier en matière de sortie d’immeuble.

Toutefois, ces rulings ne peuvent garantir une totale sécurité juridique car le principe de bonne administration et de confiance légitime qu'ils entendent établir ne s'applique qu'à chaque situation particulière soumise à l'administration.

De ce fait, ces rulings n'ont pas de valeur jurisprudentielle, même informelle, et le juge qui les considérerait hors de leur contexte s'écarterait de sa mission tant il apparaît que l'appréciation des motivations économiques et financières d'une scission partielle, capitales pour en justifier la légalité et la neutralité, ne peuvent s'évaluer qu'en prenant en compte *in concreto* chaque élément factuel d'une situation particulière.

84. Le droit fiscal belge et les directives européennes en matière de scission partielle revêtent un caractère antinomique dans la mesure où l'interprétation de l'administration fiscale belge va constituer une entrave à la finalisation de projets qui sont par ailleurs fortement encouragés, voire facilités, par le droit européen. La Cour de justice de l'Union européenne se montre régulièrement favorable aux réorganisations d'entreprise et est plus encline à la bienveillance que les régimes nationaux. Là où l'administration fiscale reste tatillonne et restrictive dans son interprétation du projet des parties, les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne permettent à celles-ci de contester valablement cette opposition et d'envisager une opération de scission partielle avec plus de sérénité.

BIBLIOGRAPHIE

Sources législatives et réglementaires

Sources belges

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

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.

A.R. n° 3 du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 12 décembre 1969.

A.R. du 18 juillet 1972 relatif à l'exécution des articles 117 et 120 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, *M.B.*, 1^{er} août 1972, p. 8516.

A.R. n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, *M.B.*, 15 mars 2007, p. 13787.

A.R. du 7 novembre 2011 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, *M.B.*, 21 novembre 2011, p. 68931.

Sources européennes

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'Etats 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'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, L 58 du 4 mars 2005, pp. 19-27.

Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347 du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

Ouvrages et contributions dans des ouvrages

BLOCKERYE, T., *Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés*, 2^e éd., Collection de l'ESSF, Limal, Anthémis, 2016, 534 p.

DE BEULE, N., RAPOYE, C., CALUWE, B., *Splitsingen en partiële splitsingen. Boekhoudkundige en fiscale aspecten na de fiscale Fusiewet van 11 december 2008*, Série 'Bibliotheek Fiscaal Recht Larcier', n° 13, Gand, Larcier, 2013, 798 p.

DE BROECK, L., VAN LAERE, D., « Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten van een partiële fusie of splitsing », in X., *Fiscaal Praktijkboek*, 2001-2002. Directe belastingen, pp. 143-189.

LAMON, H., *Acquisitions, financement et cessions d'entreprises*, Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2015, 898 p.

MALHERBE, J., DE CORDT, Y., LAMBRECHT, P., MALHERBE, P., « Section IV. - Les scissions », *Droit des sociétés-Précis*, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 1071-1089.

PHILIPPE, D.-E., « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », in X., *Enjeux fiscaux d'un (dés)investissement immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 91-138.

VERDINGH, Y., « Partiële splitsing », in X., *Vennootschap en belastingen*, Deel XIV, 3-1 – 3-280 (3) (65 p.), Anvers, Kluwer, 2016, pp. 63-129.

Articles scientifiques

BAART, T., VAN DEN BROEKE, Y., « De juridische (on)mogelijkheid van een ‘geruisloze (partiële) splitsing’ : de tussenkomst van de wetgever dringt zich op », *Notariaat*, 2013, liv. 1, pp. 1-5.

BLOCKERYE, T., VANGINDERTAEL, H., MERTENS, L., « 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’ ? », *R.G.F.*, 2002, liv. 5, pp. 120-133.

BISSCHOP, N., EL JILALI, A., TAVERNE, M., SMEETS, J., « La neutralité fiscale des opérations de restructuration en Belgique : l’épreuve des mesures anti-abus et le sort des latences fiscales », *R.G.F.C.P.*, 2016, liv. 6, pp. 24-40.

BOURGEOIS, M., PACE, X., « 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 », *Rec. gén. enr. not.*, 2011, liv. 2, pp. 41-57.

BUYSSE, C., « Des motifs personnels aux actionnaires peuvent être ‘légitimes’ », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1161, pp. 1-4.

BUYSSE, C., « Scission partielle. Scission immobilière », *Le Fiscologue*, 2013, n° 1336, p. 13.

BUYSSE, C., « Toute scission immobilière n’est pas condamnée », *Le Fiscologue*, 2002, n° 839, p. 5.

CALICIS, A., ALEXANDRE, C., « La notion de branche d’activité en droit interne par rapport aux directives européennes », *R.G.F.*, 2009, liv. 5, pp. 3-10.

CALICIS, A., YAZDIAN, S., « L’évolution de la disposition anti-abus en matière de fusions et scissions de sociétés. Impact pour le Service des Décisions Anticipées en matière fiscal », *R.G.F.*, 2011, liv. 10, pp. 4-17.

COESSENS, J., « Verliesbeperking bij belastingneutrale verrichtingen: onverbiddelijke gevolgen voor (partiële) splitsingen met negatieve fiscale nettowaarde ? », *A.F.T.*, 2015, liv. 11, pp. 38-49.

COLSON, Y., « Cession d’une universalité de biens ou d’une branche d’activité : nouvelles orientations au 1^{er} janvier 2010. Articles 11 et 18, § 3, CTVA - Circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009 », *Pacioli*, 2009, liv. 287, pp. 2-8.

COOPMAN, B., CLARA, A., « De nieuwe circulaire over artikel 11 en 18 § 3 WBTW na het arrest-Zita Modes. Processie van Echternach ? », *A.F.T.*, 2010, liv. 6-7, pp. 1-3.

COPPENS, P., « Apports de branches d’activités, de scissions ou de scissions partielles de sociétés comprenant un immeuble ? », *Pacioli*, 2009, liv. 282, pp. 7-8.

COPPENS, P., « Fiscalité des fusions : un outil de travail pour vous aider ! », *Accountancy & Tax (F)*, 2014, liv. 1, pp. 24-33.

COPPENS, P., « Le régime fiscal des sociétés en liquidation : principes essentiels et considérations particulières », *Accountancy & Tax (F)*, 2011, liv. 1, pp. 11-21.

COPPENS, P., « Traitement comptable et fiscal des scissions partielles », *C & FP*, 2009, liv. 8, pp. 203-208 (disponible sur <http://www.monkey.be>).

COZZANI, L., « Réorganisation de sociétés. La scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine ? », *Act. fisc.*, 2002, liv. 14, pp. 1-3 (disponible sur <http://www.monkey.be>).

CULOT, A., « Droits d'enregistrement et T.V.A. - Ventes d'immeubles », *Rép. not.*, tome VII, La vente, livre 7, Bruxelles, Larcier, 2013, n° 782, p. 616.

DE BACKERE, C., « De juridische gevolgen van werken met boekhoudkundige retroactiviteit in het kader van (partiële) splitsingen », note sous Cass., 12 juin 2014, *T.R.V.*, 2015, liv. 2, pp. 147-156.

DE BEULE, N., JACOBFEUERBORN, F., « Geeft fusiemeerwaarde recht op notionele interestaftrek, en vanaf wanneer ? », *Fisc. Act.*, 2012, liv. 37, pp. 3-6.

DE BROECK, L., VAN LAERE, D., « Babylonische spraakverwarring over definitie partiële fusie of splitsing », *Fisc. Act.*, 2001, liv. 41, pp. 6-8.

DEDOBBELEER, P., « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 2, pp. 107-116.

DELAHAYE, G., « Scissions partielles : du neuf au service des décisions anticipées ? », *Act. fisc.*, 2006, liv. 38, pp. 1-4 (disponible sur <http://www.monkey.be>).

DRAULANS, S., BUELENS, B., « Wederom geen btw-herziening bij verhuur bedrijfslokalen aan overnemer ? », *Fisc. Act.*, 2011, liv. 43, pp. 11-15.

DRIJKONINGEN, P., SOETAERT, A., « Une 'scission partielle' doit-elle porter sur une branche d'activité ? », *Le Fiscologue*, 2001, n° 822, pp. 3-5.

GARABEDIAN, D., « Nouvelle disposition 'anti-abus' : guère de changement de fond », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1132, p. 1.

HAELTERMAN, A., « Fusions : c'est au fisc à démontrer l'absence de besoins légitimes », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1101, pp. 1-3.

HAINAUT-HAMENDE, P., « La société anonyme. Deuxième partie : Opérations sur le capital. Emissions publiques. Transformation. Fusion - Scission », *Rép. not.*, tome XII, Le droit commercial et économique, livre 3/2, Bruxelles, Larcier, 2009, n° 896, pp. 525-531.

HIRSCH, A., « Impôt des sociétés. Régime fiscal pour les scissions partielles », *Act. fisc.*, 2001, liv. 28, pp. 1-3.

HODY, O., « Cession d'universalité et de branche d'activité au regard de la TVA immobilière », *Act. fisc.*, 2010, liv. 17, pp. 1-4.

KELL, L., « Peut-il être question d'une cession d'une 'universalité de biens' au sens de l'article 11 C.T.V.A. lorsque le bâtiment de l'entreprise, une partie du parc automobile et une partie de la clientèle ne sont pas cédés ? », *Cour. fisc.*, 2004, liv. 15, pp. 597-601.

LEDAIN, F., « La scission partielle d'une société par transfert à une société du patrimoine immobilier n'a pas comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale si certaines conditions sont respectées », *Sem. Fisc.*, 2014/46, n° 170, pp. 2-3.

LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P.-J. « Gespreide belasting van meerwaarden : recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties », *T.F.R.*, 2014, liv. 468, pp. 764-778.

MARTIN, S., SMET, P., « Fusions et choix de la voie la moins imposée : pas de réponse définitive », *Le Fiscologue*, 2010, n° 1207, p. 1.

MARTIN, S., SMET, P., « Motifs économiques valables : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1168, p. 11.

MASSIN, I., « Location immobilière : l'élément clé est l'usage exclusif à l'égard des 'tiers' », *Le Fiscologue*, 2013, n° 1348, p. 4.

MASSIN, I., « Location à l'intérieur d'un groupe : déduction grâce à l'unité TVA », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1159, p. 2.

MERCIER, S., « Fiscalité directe des opérations de fusion ou de scission de sociétés », *T.A.A.*, 2008, liv. 16, pp. 2-9 (disponible sur <http://www.ipcf.be/ipc/default.asp>).

MEURISSE, G., « La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble », *Pacioli*, 2014, liv. 394, pp. 5-8 (disponible sur http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20394_FR_PMS.pdf).

PACE, X., « L'apport en société et les restructurations de sociétés (fusions, scissions, apports d'universalité et de branche d'activité) : état des lieux en 2013 », *Droits d'enregistrement*, 2013, liv. 2, pp. 1-8.

SAEYS, I., « Scission partielle : quelques aspects théoriques et pratiques », *T.A.A.*, 2009, liv. 19, pp. 10-15 (disponible sur <http://www.ipcf.be/ipc/default.asp>).

SALENS, P., « Fiscus wijzigt tersluiks standpunt over artikel 11 Wbtw », *Fisc. Act.*, 2009, liv. 20, pp. 1-3.

SMET, C., « Mesures anti-abus en cas de réorganisations : avis définitif du SDA », *Le Fiscologue*, 2014, n° 1385, p. 10.

SMET, P., « La neutralité fiscale requiert un établissement stable », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1123, p. 3.

SMET, P., « Motifs économiques valables : nouvelles précisions de la CJUE », *Le Fiscologue*, 2011, n° 1274, p. 1.

SWINKELS, J., « Transfer of a Going Concern Under European VAT », *Intl. VAT Monitor, Journals IBF*, 2007, pp. 93 à 98.

VAN BRUSTEM, E., « Scission partielle fiscalement neutre : le cas de la scission immobilière », *B.S.J.*, 2013, n°499, p. 13.

VAN CROMBRUGGE, S., « Condition d'exonération : interprétation conforme à la directive », *Le Fiscologue*, 2012, n° 1306, pp. 8-10.

VAN CROMBRUGGE, S., « [Disposition anti-abus] Scission partielle : décision anticipée positive », *Le Fiscologue*, 2013, n° 1356, pp. 9-10.

VAN DE VIJVER, A., « La CNC se prononce en faveur d'un traitement neutre », *Le Fiscologue*, 2002, n° 852, p. 3.

VAN GILS, M., « Quid de la taxation étalée des plus-values après une scission (partielle) ? », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1107, pp. 7-9.

VAN GILS, N., JONET, E., « Fiscaalvriendelijk activabestanddelen of divisies afsplitsen/afstoten. Fiscaal neutrale inbreng of (partiële) splitsing, een veel voorkomend praktisch vraagstuk », *A.F.T.*, 2013, liv. 10, pp. 18-36.

VAN GILS, M., PUNCHER, E., PEETERS, A., « (Partiële) splitsing : recente standpunten Rulingcommissie », *Le Fiscologue*, 2011, n° 1271, pp. 4-7.

VAN GILS, M., PUTMAN, H., « Notion de branche d'activité : l'appréhender au niveau de la société apporteuse ? », *Le Fiscologue*, 2014, n° 1375, p. 6.

VAN GILS, N., SUYS, E., « Het praktische vraagstuk inzake de fiscale behandeling van 'ruilmeerwaarden' op aandelen gerealiseerd door een Belgische holdingvennootschap naar aanleiding van fusie, splitsing of inbreng », *A.F.T.*, 2015, liv. 10, pp. 13-32 (disponible sur <http://www.monkey.be/>).

VAN KEIRSBILCK, M., « Les conditions à la neutralité fiscale d'une opération de scission », *Cour.fisc.*, 2009, liv. 4, pp. 342-360 (disponible sur <http://www.monkey.be/>).

VAN ROMPAEY, P., « Rulingdienst verduidelijkt engagementen bij fiscaal neutrale splitsing », *Fisc. Act.*, 2010, liv. 32, pp. 7-9.

VERSTRAETE, H., « Fiscale regeling voor partiële fusie of splitsing ? », *Le Fiscologue*, 2001, n° 800, pp. 1-4.

VERSTRAETE, H., « Quand y a-t-il exonération en cas de scission partielle ? », *Le Fiscologue*, 2006, n° 1025, p. 5.

VYNCKE, K., VANDENDRIESSCHE, P., « Hoe algemeen is 'een algemeenheid' van goederen ? », *T.F.R.*, 2004, liv. 271, pp. 1046-1047.

WATELET, S., « Unité TVA : opérations refacturées à une succursale membre d'une unité TVA », *B.S.J.*, 2015/59, p. 13.

WILLEMS, R., « Belastingvrije splitsing: antimisbruiktest beperkter dan gedacht », *Fisc. Act.*, 2012, liv. 27, pp. 7-10.

X., « Apport d'un seul immeuble », *Le Fiscologue*, 2005, n° 970, p. 15.

X., « Est-il question d'une cession d' "universalité de biens" au sens de l'article 11 du Code de la TVA lorsque seuls quelques éléments d'actif sont vendus ? », *Cour.fisc.*, 2012, liv. 14, pp. 563-565.

X., « Le cédant d'un fonds de commerce doit-il procéder à la révision de la TVA acquittée en amont sur les bâtiments de l'entreprise non cédés mais donnés en location au cessionnaire du fonds de commerce ? », *Cour.fisc.*, 2011, liv. 12, pp. 396-399.

X., « Plus-values sur actions ou parts. Exonération. Période de détention minimale », *Le Fiscologue*, 2014, n° 1400, p. 13.

X., « Scission », *Le Fiscologue*, 2005, n° 987, p. 13.

