

## SOMMAIRE

- p. 1/ Exigibilité de la TVA : régime définitif explicite !
- p. 2/ TVA – taxation des travaux immobiliers « personnels » – bâtiment donné en location
- p. 5/ La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble

## Exigibilité de la TVA : régime définitif explicite !

Nul n'ignore aujourd'hui que les nouvelles règles de facturation ont déplacé la date d'exigibilité de la TVA à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013. Celle-ci correspond désormais à la date de livraison/fin de la prestation de services ou du paiement (partiel) de la facture. L'émission proprement dite d'une facture ne rend plus la TVA exigible.

La stricte application de ces règles entraîne des problèmes d'ordre pratique surtout lorsque le paiement d'une somme est réclamé avant même que n'intervienne la livraison, la prestation de services ou le paiement. Quid des 'factures d'acompte' qui sont émises avant tout fait générateur ou paiement et qui ne sont donc, à vrai dire, pas considérées comme des 'factures' au sens strict du terme? Les factures d'acompte mentionnent la TVA due au Trésor mais le client ne peut exercer son droit à déduction. En effet, il ne peut en principe déduire cette TVA que s'il est en possession d'une deuxième invitation à payer établie dès lors que la TVA est exigible, conformément aux nouvelles règles. Un suivi administratif soit du paiement, soit de l'exécution de la livraison/prestation de services est dès lors nécessaire.

A la suite des précisions administratives demandées par la profession, l'application des nouvelles règles en matière d'exigibilité a été reportée une première fois, puis une seconde fois au 31 décembre 2014. L'administration a prévu un régime transitoire autorisant, jusqu'à cette date et sous certaines conditions, l'application des anciennes règles de facturation. Une tolérance a été instaurée en ce qui concerne les factures d'acompte qui étaient considérées comme des factures à part entière.

La fin de l'année 2014 approche et avec elle la fin des mesures transitoires. Aussi, l'administration a-t-elle précisé

les modalités d'application des nouvelles règles de facturation à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015. Le régime définitif prévoit de nombreuses tolérances en ce qui concerne les factures émises avant même que la TVA ne soit exigible et fait une distinction entre les opérations avec et sans report de perception, les opérations intracommunautaires et les opérations avec les particuliers (Décision n° E.T. 126.003 dd. 07/10/2014).

### Quid si un acompte est réclamé après le 1<sup>er</sup> janvier 2015 ?

En ce qui concerne les opérations sans report de TVA, tant le fournisseur que le client peuvent, le cas échéant, faire usage, de manière indépendante et opération par opération, d'une tolérance s'ils optent pour l'utilisation d'un seul document au lieu de deux (conformément à la réglementation légale).

Dans le cadre des tolérances prévues, si une facture est émise avant la survenance du fait générateur (la facture mentionne la date de la facture mais aucune date d'exigibilité de la TVA), le fournisseur dispose de 2 possibilités :

- Fait générateur < 7 jours après la date de la facture : *facture = facture définitive* et la date du fait générateur ne doit plus figurer sur la facture.
- Fait générateur > 7 jours après la date de la facture : *facture = 'facture d'acompte'*. Dans ce cas, l'assujetti doit mentionner sur la facture d'acompte une 'date présumée d'exigibilité de la TVA' (date estimée de paiement ou date ultime de paiement). Cette facture est alors considérée comme une facture définitive et un deuxième document n'est pas requis. Aucun document

rectificatif ne devra davantage être émis s'il apparaît, par la suite, que la date présumée ne correspond pas à l'une de ces dates. Si la facture d'acompte ne fait aucune mention de la date présumée d'exigibilité de la TVA, une facture définitive devra être établie plus tard.

#### Traitement des 'factures d'acompte' dans la déclaration :

- *Côté fournisseur* : la facture d'acompte doit être traitée dans le facturier de sortie, les opérations proprement dites ne doivent, en principe, être reprises que dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la TVA est devenue exigible (en raison de la réalisation du fait générateur ou du paiement (partiel)). D'un point de vue administratif, le facturier de sortie et le journal financier, dans lequel sont enregistrés les paiements, doivent correspondre de manière à ce que chaque opération/paiement puisse être traité(e) dans la bonne déclaration T.V.A. L'administration admettra toutefois que le fournisseur reprenne les opérations dans la déclaration TVA relative à la période 'd'émission de la facture'.
- *Côté client* : le client qui reçoit une facture d'acompte peut exercer son droit à déduction dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la facture a été émise sans devoir fournir la preuve de l'exigibilité de la TVA. Celle-ci doit toutefois être fournie dans les trois mois qui suivent celui au cours duquel la facture d'acompte a été émise ('période fenêtre'). Si tel est le cas, le droit à la déduction déjà exercé ne doit faire l'objet d'aucune régularisation. Dans le cas contraire, la TVA déduite doit être régularisée. Dans sa Décision, l'administration expose de manière approfondie le traitement de la régularisation dans la déclaration TVA.

Les tolérances précitées concernant les factures d'acompte sont également d'application pour les opérations avec report de la TVA belge, où la taxe doit être versée au Trésor par le client, et aux acquisitions intracommunautaires localisées en Belgique.

**Remarque** : Pour les livraisons ou prestations de services intracommunautaires, seule est prévue une tolérance en ce qui concerne l'utilisation de factures d'acompte (voir plus haut, la distinction selon que le fait générateur survient dans les 7 jours ou à plus de 7 jours de l'émission de la facture d'acompte). L'établissement de factures d'acompte ne peut toutefois avoir aucun impact sur le moment où l'opération concernée doit être reprise dans la déclaration TVA et dans le relevé des opérations intracommunautaires relatif à la période où la TVA devient exigible (date de la facture ou, en l'absence de facture, le 15<sup>e</sup> jour du mois qui celui de la livraison). Aucune tolérance n'a été prévue à cet égard.

## Simplification administrative?

L'avenir nous dira si les directives relatives à l'émission de factures d'acompte dans le cadre des nouvelles règles de facturation, telles qu'exposées dans la nouvelle Décision du 07.10.2014, sont suffisamment claires.

Le défi majeur concernera, de toute évidence, l'adaptation des systèmes comptables aux nouvelles règles, celle-ci devant être bouclée d'ici la fin de l'année. Les fournisseurs de logiciels nous ont confié avoir demandé à l'administration une 'période de tolérance' de 6 mois (jusqu'au 30.06.2015). Une telle adaptation des systèmes comptables ne peut, en effet, se faire du jour au lendemain. Les fournisseurs en question disposeraient ainsi d'un délai supplémentaire leur permettant d'assurer une mise en œuvre correcte des nouvelles règles. Leurs clients auraient également plus de temps pour prendre les mesures qui s'imposent. Ils doivent en effet adapter en conséquence le layout de leur facture (mention de la date d'exigibilité). Reste à savoir si l'administration réservera une suite favorable à cette demande. A suivre absolument donc ...

Jill VAN VAECK  
Juriste fiscaliste Wolters Kluwer

# TVA – taxation des travaux immobiliers « personnels » – bâtiment donné en location

## 1. Position du problème

La décision n° ET 125.229 dd. 28 mai 2014 précise qu'une personne physique, qui donne en location un ou

des immeubles, endosse la qualité d'assujéti à la TVA, lorsque les loyers revêtent un caractère de permanence. Par conséquent, un tel bailleur réalise, pour l'application de la TVA, une activité économique indépendante au sens

de l'article 4, § 1<sup>er</sup>, du CTVA. Il en est ainsi quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Les loyers immobiliers sont normalement exemptés de la TVA par l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, du CTVA. Pourtant, un tel bailleur tombe irrémédiablement dans la catégorie des assujettis exonérés par l'article 44 du CTVA. En tant qu'assujetti, même exonéré, des obligations spécifiques en matière de TVA sont d'office mises à charge de ce bailleur.

Il en est notamment ainsi pour certains travaux immobiliers réalisés personnellement (sans recours payant à des tiers). Ces travaux réalisés en interne doivent alors être soumis à la TVA à charge de cet assujetti.

Le fait qu'il s'agisse d'un assujetti exonéré, sans droit à la déduction des taxes en amont, engendre une charge de TVA, laquelle peut s'avérer plus ou moins lourde selon les circonstances.

## 2. Dispositions légales – charge financière

Les articles 19, § 2, 1<sup>o</sup>, et 33, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du CTVA gouvernent cette problématique.

Les implications financières sont propres à chaque cas, compte tenu du fait que la location immobilière n'ouvre aucun droit à la déduction des taxes en amont. C'est donc une charge qui, selon les circonstances, pèse entre 6% (taux réduits) et 21% (taux normal) de la base d'imposition.

La base d'imposition correspond à la valeur normale des travaux immobiliers matériels réalisés (matériaux et main d'œuvre).

La valeur normale est déterminée par l'article 32, du CTVA. Elle correspond au montant total que le bailleur aurait dû payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un prestataire indépendant, pour se procurer les mêmes travaux, en Belgique.

Insistons sur le fait qu'il s'agit ici de taxer la valeur normale des travaux immobiliers matériels, réalisés à titre personnel par le bailleur, sans aucun recours payant à des entrepreneurs.

Tous les bailleurs assujettis sont visés, qu'il s'agisse de personnes identifiées à la TVA, de sociétés purement immobilières, de promoteurs immobiliers qui donnent en location dans l'attente de la vente, d'organismes de loyers à bon marché, de simples personnes physiques sans autre activité que la gestion d'un petit patrimoine, etc.

## 3. Quels travaux immobiliers taxer ?

L'article 19, § 2, 1<sup>o</sup>, du CTVA, assimile à une prestation de services effectuée à *titre onéreux*, l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier pour les besoins de son activité économique, à l'exception :

- des travaux de construction d'un bâtiment effectués par un promoteur immobilier (constructeur professionnel lorsque le bâtiment à vendre est inoccupé);
- des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque l'exécution de tels travaux, par un autre assujetti, ouvrirait droit à la déduction *complète* de la TVA.

Sont notamment visés les travaux immobiliers matériels exécutés personnellement par l'assujetti, personne physique ou personne morale, à un immeuble qu'il met en location. Rentrent dans cette catégorie, les travaux réalisés en interne par tout assujetti, avec ou sans recours à des membres de son personnel. D'une manière plus générale, ladite taxation vise aussi les mêmes travaux immobiliers réalisés aux immeubles de bureaux, magasins, ateliers, etc., occupés personnellement en tant qu'assujetti, bailleur ou locataire.

### Exemples

Un détaillant en alimentation générale réalise des travaux de carrelage dans le magasin et/ou ses dépendances, qu'il prend ou donne en location.

Un comptable indépendant remplace le tapis de sol du bureau par du parquet dans le bâtiment dont il est propriétaire ou locataire et où il exerce son activité économique.

Toutefois, dans le chef du détaillant et du comptable précités, la taxation des travaux internes ouvrirait droit à déduction, sans préjudice des révisions des déductions ultérieures propres aux biens d'investissement.

En d'autres termes, c'est bien parce qu'un assujetti n'a pas eu recours à un tiers entrepreneur pour la réalisation desdits travaux immobiliers, que pareilles opérations réalisées en interne, par l'assujetti, lui-même ou avec le concours de membres de son personnel, deviennent taxables à la TVA.

Le but de cette taxation est de mettre sur pied d'égalité, au niveau de la TVA, l'assujetti qui réalise lui-même les travaux incriminés avec celui qui a recours à une tierce entreprise et qui a dû, de ce chef, acquitter la taxe. Lesdits travaux rentrent sous le régime des biens d'investissement, laissant le champ libre aux éventuelles révisions des déductions propres aux investissements.

Dans la suite des commentaires, nous nous limitons toutefois à la seule situation visée dans la décision en cause, à savoir une mise en location immobilière, génératrice d'une activité économique d'assujetti exonéré par l'article 44 du CTVA, privé du droit de déduire les taxes acquittées dans le cadre de la mise en location immobilière.

Relevons que le 4<sup>ème</sup> alinéa de la décision analysée reprend les termes « *travaux de construction ou de rénovation* » relativement aux « *immeubles* » donnés en location.

Dans le Manuel de la TVA, édition 1<sup>er</sup> janvier 2012, au dernier alinéa du n° 63, page 121, l'administration admet, à titre d'essai, que l'article 19, § 2, du CTVA (taxation des travaux immobiliers internes), ne soit pas appliqué aux travaux de réparation, d'entretien et de nettoyage, réalisés par un assujetti *totale*ment exempté par l'article 44, du même Code. Il en est de même pour certains organismes publics.

La lecture combinée de la décision commentée et du Manuel de la TVA permet de penser que, dans l'état actuel de la position administrative, seuls les travaux de construction et/ou de rénovation d'un immeuble sont ici visés par la taxation de la valeur normale desdits travaux.

Cette tolérance s'écarte du libellé de l'article 19, § 2, du CTVA, lequel mentionne « *l'exécution d'un travail immobilier* ». Sont des travaux immobiliers, non seulement ceux relatifs aux bâtiments, mais aussi ceux relatifs aux terrains et à leurs plantations.

L'exclusion formulée sous le b) dudit article 19, § 2, précité, écarte uniquement les travaux « *de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque de tels travaux par un autre assujetti ouvrirait droit à la déduction complète de la taxe* ».

Or, un assujetti *totale*ment exempté par l'article 44, du CTVA, ne dispose d'aucun droit à déduction des taxes en amont. La condition de déduction *complète* de la taxe n'est pas rencontrée dans le chef d'un bailleur immobilier. Pourtant, l'administration fiscale admet que les travaux de réparation, d'entretien et de nettoyage échappent, en l'espèce, à la taxation.

Retenons que la tolérance administrative est ponctuée de la formulation « *à titre d'essai* », ce qui implique que l'administration n'est pas irrémédiablement liée par cette non taxation.

Dans un souci de sécurité juridique, nous aurions vivement souhaité que la décision ET 125.229, dd. 28 mai 2014 mentionne expressément cette tolérance de non taxation des travaux immobiliers de réparation, d'entretien et de nettoyage, dans le chef d'un assujetti *entière*ment exonéré par l'article 44, du CTVA.

## 4. Base imposable

Lorsque la taxation trouve à s'appliquer aux travaux immobiliers de construction et de rénovation, l'article 33, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du CTVA, prévoit une base d'imposition à concurrence de la valeur normale des travaux.

La valeur normale est déterminée conformément à l'article 32, du CTVA.

L'article 32, du CTVA, édicte qu'il faut entendre par valeur normale, le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un prestataire indépendant, en Belgique, pour se procurer à ce moment les services en question.

Il y est encore précisé que lorsqu'il n'est pas possible d'établir cette base imposable, la valeur normale d'une prestation de services ne peut être inférieure au montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de cette prestation. Cette dernière précision ne peut pas s'appliquer en l'occurrence. En effet, il est pratiquement toujours possible d'évaluer le prix normal desdits travaux immobiliers, s'ils avaient été confiés à un entrepreneur indépendant.

## 5. Application

Un maçon retraité est propriétaire d'une seule petite maison d'habitation dans notre pays qu'il donne en location annuelle. Il revêt la qualité d'assujetti exonéré par l'article 44 du CTVA. A la demande des locataires, il construit de ses mains un atelier et un abri de jardin, non attenants à l'habitation (taux réduit de 6% non applicable). Les matériaux ont été facturés pour une valeur de 10.000 EUR, hors TVA 21%. La valeur de sa propre main d'œuvre peut être estimée à 15.000 EUR, hors taxe.

La valeur normale totale, matériaux compris, s'établit à 25.000 EUR. La TVA due est de 5.250 EUR (21% de 25.000).

Le maçon retraité peut toutefois imputer les 2.100 EUR de TVA grevant déjà les matériaux acquis et mis en œuvre par ses soins.

La somme finalement due par le maçon retraité se chiffre à: 5.250 EUR moins 2.100 EUR soit 3.150 EUR.

Les modalités de régularisation et de paiement de pareilles taxations peuvent varier selon les circonstances propres à chaque affaire (déclaration spontanée, relevé de régularisation de l'administration suite à un contrôle sur place, vérification de la déclaration prescrite par l'ar-

ticle 64, § 4, du CTVA évoquée *infra*, déclaration périodique d'un assujetti déposant, etc.).

A notre estime, si le taux de 6 % devait trouver à s'appliquer sur la taxation de la valeur normale des travaux, l'imputation des taxes acquittées lors de l'achat de matériaux ne pourrait générer aucune restitution dans le chef d'un assujetti exonéré. En effet, un tel assujetti ne dispose d'aucun droit à déduction des taxes en amont, et partant la constitution d'un crédit d'impôt « remboursable » n'est pas possible.

## 6. Précautions

La décision commentée précise encore : « *Afin d'assurer la sécurité juridique, les personnes qui pourraient être concernées par cette problématique et qui envisagent d'effectuer les travaux dont il s'agit, sont invitées à prendre préalablement contact avec le service TVA compétent en fonction de leur domicile.* »

Ne perdons pas de vue que les administrations fiscales sont informées des délivrances des permis de bâtir. Ces informations permettent, entre autres, le suivi fiscal de certains travaux (modifications des revenus cadastraux, régularisations de TVA, visites de chantiers, etc.).

De plus, par application de l'article 64, § 4, dernier alinéa, du CTVA, le propriétaire d'un bâtiment visé par cette disposition est tenu de déposer une déclaration contenant le relevé détaillé des factures reçues (matériaux et/ou prestations), auprès de l'administration de la TVA, dans les trois mois de la signification du revenu cadastral. Cette obligation s'adresse plus particulièrement aux personnes non identifiées à la TVA, dont les particuliers et les assujettis exonérés. Ladite déclaration doit également renseigner les personnes qui ont réalisé les travaux et la mise en œuvre des matériaux achetés, qu'ils aient été prestés personnellement par le propriétaire ou par l'intermédiaire d'entreprises tierces. En outre, le déclarant doit pouvoir prouver la réalisation « gratuite » de travaux effectués de ses mains (attestations écrites de voisins, de la commune, etc.).

L'administration fiscale dispose encore d'autres méthodes d'investigation dont les renseignements puisés auprès des vendeurs de matériaux de construction.

Il pourrait donc s'avérer illusoire de penser que l'administration ne soit pas au courant de la réalisation des travaux immobiliers incriminés ...

Yvon COLSON  
Collaborateur externe de l'IPCF

# La scission partielle de société comme alternative à la sortie d'immeuble

Lorsqu'une société d'exploitation possède un bien immobilier, elle est amenée, dans certaines circonstances, à s'interroger sur les possibilités légales lui permettant de « sortir » l'immeuble de la société<sup>1</sup>.

Ces interrogations se rencontrent notamment lorsque la société est en voie de cession et que le fait de disposer d'un immeuble constitue un obstacle pour les candidats repreneurs. Une autre explication réside dans le souhait, pour la société, de se concentrer sur son cœur de métier, tout en améliorant sa situation financière<sup>2</sup>.

Une solution consiste à revendre l'immeuble par la société. Cependant, cette solution apparaît peu optimale d'un point de vue fiscal. Cela s'explique par le fait qu'avec les années, la valeur comptable du bien va diminuer tandis que sa valeur vénale a tendance à augmenter. Cette différence implique une taxation à l'impôt des sociétés au taux de 33,99 % de la plus-value réalisée.

Dès lors, le dirigeant soucieux d'optimiser fiscalement sa sortie d'immeuble se tournera vers des solutions alternatives à la revente de son bien. Parmi celles-ci<sup>3</sup>, nous

1 La société d'exploitation est également appelée « société professionnelle ». Pour Monsieur Bours et Monsieur Hermant, « *la société professionnelle a pour objet l'exercice en commun (ou seul dans le cas d'une société de personne) d'une activité déterminée* » qui peut être de nature commerciale ou civile. Voyez J.-P. BOURS et P. HERMANT, « Les principes généraux du droit des sociétés », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de C. JASSOGNE), t. IV, Bruxelles, Kluwer, 1998, p. 16.

2 D-E PHILIPPE, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble en société », in *Enjeux fiscaux d'un (dés)investissement immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 94 ; J. VANDE EYNDE, « Scission partielle, au sein d'une société, des activités immobilières et opérationnelles », *Droit des sociétés*, Bruxelles, 2009, p. 1, <http://www.droitdessocietes.be> (19 mai 2014).

3 La doctrine avance des solutions telles qu'une réduction de capital en nature ou une distribution de dividende en nature en direction des actionnaires ou encore une cession de branche d'activité en direction d'une autre société. Voyez D.-E. PHILIPPE et N. DENIS, « Les aspects

proposons d'analyser, dans le cadre de cette contribution, le régime juridique de la scission partielle comme alternative à la sortie d'un immeuble en société, et plus particulièrement les incidences fiscales qui en résultent en matière de contributions directes.

## 1. La notion de scission partielle et ses avantages non-fiscaux

La scission partielle est envisagée à l'article 677 du Code des sociétés qui édicte que « *Sont assimilées à la fusion où à la scission, les opérations définies aux articles 671 à 675, sans que toutes les sociétés transférantes cessent d'exister* ».

Bien que son régime juridique soit aligné sur celui des « scissions classiques »<sup>4</sup>, la Commission des Normes Comptables considère la scission partielle comme une opération à caractère particulier<sup>5</sup>.

En effet, dans le cadre d'une scission partielle, la société d'exploitation transfère, sans dissolution, une partie de son patrimoine – dans notre cas, un immeuble – à une autre société (existante ou à constituer) tandis que les actionnaires reçoivent, en échange, des actions de la société bénéficiaire<sup>6</sup>.

Ainsi, contrairement à une scission classique, la société transférante subsiste, bien que son capital soit diminué d'un montant égal à la valeur du patrimoine cédé<sup>7</sup>.

Plusieurs avantages non-fiscaux découlent du fait que la société transférante continue d'exister: la société conserve son numéro d'entreprise et son numéro de TVA et certains contrats (notamment ceux présentant un caractère personnel) conservent leur opposabilité aux tiers<sup>8</sup>.

Cependant, à notre sens, les principaux avantages de ce type d'opération se situent sur le plan fiscal.

## 2. Incidence de l'opération en matière d'impôt des sociétés

Etant assimilée à une opération de liquidation en vertu de l'article 210, § 1er du Code des impôts sur les revenus (ci-après « C.I.R. »), une opération de scission partielle est une opération en principe taxable à l'impôt des sociétés<sup>9</sup>.

Cependant, lorsque les trois conditions de l'article 211, § 1er, alinéa 4 du C.I.R. – que nous détaillerons dans ce deuxième chapitre – sont remplies, l'opération bénéficie d'une neutralité sur le plan fiscal.

Dès lors, comme le fait très justement remarquer Monsieur Coppens, « *il y aura exonération des plus-values latentes sur les éléments transférés de même que sur les plus-values exprimées et les réserves exonérées* »<sup>10</sup>.

### 2.1. La société bénéficiaire doit être une société résidente

Conformément à l'article 2, § 1er, 5°, *litt. b* du C.I.R., une société résidente est définie comme :

« *toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés* ».

Le régime de neutralité repose sur un système de report de l'imposition et, par conséquent, la plus-value latente sur le patrimoine transféré à la société bénéficiaire n'échappera pas au pouvoir d'imposition de l'administration fiscale qui s'exercera à l'occasion de la réalisation du bien par la société bénéficiaire ou lorsque celle-ci fera l'objet d'une liquidation<sup>11</sup>.

### 2.2. L'opération doit être réalisée conformément aux dispositions du Code des sociétés

Bien qu'il existe certaines incertitudes relatives à la procédure à suivre en matière de scission partielle – qu'elle soit par absorption ou par constitution d'une nouvelle société<sup>12</sup> – il n'en demeure pas moins que l'opération doit, pour bénéficier du régime de neutralité fiscale, respecter les dispositions du Code des sociétés dont notamment les articles 728 à 743.

fiscaux de la sortie d'un immeuble d'une société», *Pacioli*, 2011, liv. 311, p. 1.

4 Avis CNC 166/2, « Traitement comptable de certaines opérations visées à l'article 677 du Code des Sociétés », *Bull. C.N.C.*, n° 47, mai 2002, p. 43.

5 Avis CNC 2009/11, « Le traitement des scissions partielles », septembre 2009, p. 2, <http://www.cnc-cbn.be>.

6 X. GÉRARD et G. HOLLANDERS, « La scission partielle ou comment restructurer intelligemment », *Finance Management – CFO Magazine*, 09/2007, p. 1.

7 H. FRONVILLE, « Mandats spéciaux: fusions et scissions », p. 25. (Document se référant à la conférence du 29 septembre 2012 organisée par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux à destination des stagiaires Experts-comptables et Conseils fiscaux); X. GÉRARD et G. HOLLANDERS, *op. cit.*, p. 1.

8 P.-F. COPPENS, *La fiscalité mobilière en questions*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 295; L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés: la scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine? », *Act. Fisc.*, 2002, Liv. 14, p. 4.

9 P.-F. COPPENS, *La fiscalité mobilière en questions*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 286.

10 *Ibid.*

11 S. JOURDAIN, « Fusions et acquisitions », in *Rulings: Etudes des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010* (sous la dir. de A. BAILLEUX), Bruxelles, Larcier, 2012, p. 106.

12 Voyez à ce propos I. SAEYS, « Scission partielle: quelques aspects pratiques et théoriques », *T.A.A.*, n° 3/2009, pp. 10-15.

Cependant, que se passe-t-il en cas de violation, si minime soit-elle, d'une des dispositions du Code des sociétés et que personne ne s'en plaint? Est-ce que l'administration fiscale pourrait s'en prévaloir pour anéantir l'immunité fiscale de l'opération?

Etant donné que le notaire instrumentant doit, en vertu des articles 737, alinéa 3 et 752, alinéa 3 du Code des sociétés applicables à la scission, « vérifier et attester l'existence et la légalité, tant interne qu'externe, des actes et des formalités incombant à la société auprès de laquelle il instrumente », nous nous rallions à l'opinion de Monsieur Fronville selon laquelle, l'administration fiscale ne pourrait, pour autant que la mention de cette attestation figure effectivement dans l'acte authentique consacrant la scission, remettre en cause la légalité de l'opération, sauf dans le cas d'une erreur manifeste<sup>13</sup>.

### 2.3. L'opération doit répondre au prescrit de l'article 183 bis C.I.R.

Auparavant, une opération de scission partielle bénéficiait du régime de neutralité lorsqu'elle répondait à « des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

Dorénavant, depuis la transposition de la directive sur les fusions du 23 juillet 1990 par la loi du 11 décembre 2008, le législateur exige désormais l'existence, pour que l'opération bénéficie d'une immunité sur le plan fiscal, de « motifs économiques valables » et de l'absence de fraude ou d'évasion fiscale comme objectif principal ou comme l'un des objectifs principaux<sup>14</sup>.

Ces deux dispositions anti-abus (ancienne et nouvelle mouture) devant recevoir une interprétation identique<sup>15</sup>, nous analyserons ci-dessous quelques décisions rendues par le Service des Décisions Anticipées sous l'empire des deux lois précitées.

#### 1) La position du SDA

Ainsi, parmi les trois conditions que nous avons vues, c'est souvent celle-ci qui pose le plus de difficultés comme en témoigne le nombre de rulings rendus en la matière.

La majorité des décisions fait apparaître que les objectifs économiques de l'opération de restructuration constituent un élément déterminant sur lequel se base le SDA

lorsqu'il est amené à se prononcer sur pareille opération<sup>16</sup>.

Dès lors, une analyse de ces décisions devrait nous permettre de mieux comprendre la position de l'administration par rapport à cette clause anti-abus en matière d'impôts sur les revenus.

#### 2) La sortie d'immeuble pour faciliter la cession d'une société d'exploitation

Bien qu'elles ne soient pas cumulatives, la rencontre de ces conditions explicitées ci-dessous augmente les probabilités qu'une société obtienne une décision favorable du SDA.

Tout d'abord, la société doit apporter la preuve que l'immeuble constitue un obstacle à la cession de la société. Ainsi, dans certaines affaires, le SDA a refusé de donner son accord au projet de restructuration au motif que la société ne démontrait pas « de manière satisfaisante que des contacts concrets existeraient déjà avec des investisseurs potentiels »<sup>17</sup> ou « qu'il ne peut être démontré concrètement que la scission contribuerait à attirer d'éventuels investisseurs »<sup>18</sup>.

Ensuite, la société doit également établir que la mise en place de cette nouvelle structure doit permettre au repreneur de poursuivre l'exploitation existante en conservant le personnel<sup>19</sup>.

En outre, la société doit parvenir à démontrer que la scission n'engendre pas l'obtention d'avantages majeurs au niveau fiscal, notamment en ce qui concerne la déduction du capital à risque ou les pertes reportées<sup>20</sup>.

Enfin, le SDA a imposé, dans certains dossiers, une obligation de conservation des titres de la société immobilière<sup>21</sup> nouvellement constituée pour accueillir l'immeuble<sup>22</sup>.

13 H. FRONVILLE, *op. cit.*, P. 31.

14 C. BUYASSE, « Scission partielle. Scission immobilière », *Fisco*, n°1336, 2013, p. 13.

15 Loi 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.

16 P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Vol. 2, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 278.

17 Décision anticipée n° Ci.COM/504 CDB du 10 juillet 2000, *Fisco*, 2002, n°839, p. 5.

18 Décision anticipée n° Ci.COM/516 CDB du 6 octobre 2000, *Fisco*, 2002, n°839, p. 5.

19 Décision anticipée n° 2012.351 du 23 octobre 2012, *Fisco*, 2013, n°1336, p. 13 ; Décision anticipée n° 2012.405 du 4 décembre 2012, *Fisco*, 2013, n°1336, p. 13.

20 *Ibid.*

21 La société immobilière est la société qui a pour objet la détention et la gestion d'immeubles. Voyez S. MERCIER, « Liquidation d'une société patrimoniale », *Pacioli*, 2008, liv. 249, p. 1.

22 Voy. À ce propos D-E PHILIPPE, *op. cit.*, pp. 112 et 121. Sans cette condition, les actionnaires de la société accueillant le bien immobilier pourraient transmettre ou céder l'immeuble au travers d'une donation ou d'une cession des titres de la société en évitant ainsi la taxation de la plus-value réalisée. Il en résulterait un gain fiscal substantiel par rapport à la cession du bien immeuble par la société d'exploitation mais cette opération serait manifestement contraire à la disposition anti-abus. Dès lors, selon nous, cette obligation de conservation des titres de la société se justifie pleinement.

### 3) La sortie d'immeuble pour permettre à la société d'exploitation de se recentrer sur son cœur de métier

Des demandes de rulings ont également été adressées au SDA en matière de sortie d'immeuble d'une société d'exploitation avec, pour objectif principal, que celle-ci puisse se concentrer sur ses activités économiques constituant son cœur de métier et, dès lors, consacrer ses moyens et son énergie à celles-ci.

Dans les cas qui lui ont été soumis, le SDA a d'emblée examiné les arguments invoqués par les demandeurs au regard des effets économiques produits par la scission dans le chef de l'entreprise transférante et a parfois assorti la demande de certaines conditions.

Ainsi, le SDA a accueilli favorablement des opérations de scission lorsque les demandeurs démontraient que l'opération se justifiait d'un point de vue économique car il en résultait une meilleure rationalisation des activités de l'entreprise, en séparant celles liées à la société d'exploitation et celles liées à l'immobilier, tout en permettant d'accentuer le développement des deux activités de manière totalement indépendante<sup>23</sup>. Cependant, il semble que le transfert d'un seul immeuble vers une société immobilière, sans autre projet concret, ne convainc pas le SDA<sup>24</sup>.

Par ailleurs, le SDA a accepté des scissions qui ne génèrent aucun avantage fiscal (notamment au niveau des déductions pour capital à risque et des pertes reportées) et qui ne produisaient pas d'impacts sur l'emploi<sup>25</sup>.

Enfin, sans surprise, le SDA n'a réservé aucune suite favorable aux demandes dictées par les objectifs purement fiscaux des actionnaires, ceci a fortiori lorsque les

arguments invoqués par les demandeurs n'étaient pas accompagnés d'une étude chiffrée à l'appui de leurs prétentions<sup>26</sup>.

## Conclusion

La scission partielle d'une société comme alternative à la sortie d'un immeuble détenu par celle-ci constitue indéniablement une solution attractive sur le plan fiscal dans la mesure où l'opération bénéficie de l'immunisation des plus-values latentes offerte par l'article 211, § 1er, alinéa 4 du C.I.R.

Cependant, pour profiter d'un tel régime, l'opération doit se justifier sur un plan économique. Les décisions de rulings rendues en la matière par le SDA sont – à juste titre, selon nous – assez strictes sur cette condition.

Dès lors, nous déconseillons à nos lecteurs de réaliser ce type d'opérations lorsque l'objectif est uniquement guidé par des considérations fiscales eu égard au risque d'entrer en litige avec l'administration fiscale et de perdre le bénéfice escompté de l'opération.

Toutefois, en cas de doute du contribuable sur le respect de la disposition anti-abus, il lui est toujours loisible de soumettre la structure envisagée au Service des Décisions Anticipées qui se prononcera sur les possibilités de bénéficier de l'immunisation fiscale.

Gil MEURISSE  
Avocat au Barreau de Mons

23 Décision anticipée n°800.331 du 28 octobre 2008, <http://www.fisconet.be>.

24 Décision anticipée n°400.408 du 17 mars 2005, <http://www.fisconet.be>.

25 Décision anticipée n°2012.126 du 8 mai 2012, <http://www.fisconet.be>.

26 Décision anticipée n°400.408 du 17 mars 2005, <http://www.fisconet.be>.