

1. Notion

Pas plus que le terme „bénéfice“, le terme „perte“ n’est défini dans la législation fiscale belge.

Il semble avoir, en réalité, deux significations distinctes.

Au sens des articles 23§2, 53,15°, 78 à 80, du Code des Impôts sur les Revenus (OR) qui ressortissent à l’impôt des personnes physiques, il s’agit selon la Cour de cassation du solde déficitaire résultant pour un contribuable de l’exercice d’une activité professionnelle bien déterminée ou de l’ensemble de ses activités professionnelles au cours d’une période imposable.¹

Nous nous en tiendrons dans le présent rapport à cette acception, que la législation et la réglementation appellent généralement „pertes professionnelles“.

Pour ce qui concerne les sociétés, leur résultat doit être considéré globalement, sans donc qu’il y ait lieu de faire éventuellement la distinction entre différents types d’activité. On définira donc la perte d’une société, au sens des articles 206 et 207, CIR, comme la diminution de son actif net, avant répartition, pendant la période imposable, étant entendu qu’il faudra tenir compte des correctifs que la loi fiscale apporte au droit comptable et que toute diminution de capital par remboursement d’apports devra être neutralisée.²

Il est question également de pertes dans les articles 48, 49 et même 103, CIR.

Il s’agira alors de certains frais professionnels³ résultant de moins-values (par exemple sur créances), d’opérations particulières (telles qu’une opération de change malheureuse) ou d’événements exceptionnels et dommageables (par exemple un vol subi). Le Code range de telles „pertes“ parmi les frais professionnels.

Pour éviter toute confusion, l’administration parle en pareils cas de „pertes à caractère professionnel“.⁴

Nous n’examinerons pas le régime suivi pour de telles pertes dans notre étude.

* Tax Manager, Philips Belgium; Professeur à l’Ecole Supérieure des Sciences fiscales
Cassation, 23 février 1990, F.J.F. 90/172 – 2 mars 1990, F.J.F. 90/145.

² St. Van Crombrugge, „Beginselen van de Vennootschapsbelasting“, n° 112. - J. Kirkpatrick, „Le Régime fiscal des sociétés en Belgique“, n° 2.100.

³ La réglementation comptable fait usage du terme „charges“.

⁴ Com.IR 23/461 et 49/22.

Le traitement de la perte ne varie pas selon la nature des frais professionnels qui sont à son origine. Que la perte soit due à l'inflation, aux variations du change ou plus généralement à des pertes à caractère professionnel – au sens donné *supra* – est indifférent.

2. Preuve

Le contribuable qui veut déduire une perte doit apporter la preuve de son existence, de son caractère professionnel et de son montant.⁵

En cette matière, la présomption d'exactitude, qui, aux termes de l'article 339, CIR, s'attache à la déclaration régulièrement établie et déposée, est irrelevante. Il serait absurde que le contribuable sur qui repose indiscutablement la charge de la preuve de ses frais professionnels puisse voir cette charge se renverser dans l'hypothèse où les frais en question seraient supérieurs aux revenus et déboucheraient ainsi sur une perte.⁶

A défaut de disposition légale contraire, sont admissibles tous modes de preuve admis par le droit commun, hormis le serment.⁷ La preuve peut notamment être administrée par présomptions.

Le montant de la perte peut, comme toute question de fait, faire l'objet d'un accord explicite entre le contribuable et l'administration. Un tel accord ne constitue pas une transaction, convention de droit civil interdite en matière fiscale. Conformément au droit commun, l'accord suscite une présomption qui a pour effet de mettre la preuve à charge de la partie qui entend le remettre en cause.⁸ Nous ne pensons pas que le principe de bonne administration, en particulier le droit à la sécurité juridique, trouverait ici un champ d'application.⁹

Même si les pertes doivent normalement être mentionnées dans une déclaration valable effectuée pour la période imposable au cours de laquelle elles ont été subies, il n'y a pas là de condition impérative à leur déduction pour un exercice ultérieur.¹⁰

La preuve des pertes peut être fournie alors même qu'une cotisation, devenue définitive *en l'absence d'une réclamation*, a été établie pour la période imposable au cours de laquelle les pertes invoquées ont été subies. Cette cotisation est sans

⁵ Cassation, 16 décembre 1958, *Hurlet et Dony*, B.C. n° 356, p. 641. Cassation, 26 septembre 1961, *Van Callenberghe, Médard et Van Hoye*, B.C. n° 385, p. 590.

⁶ Liège, 19 février 1992, Ced. Samson n° 9255091.

⁷ Cassation, 14 janvier 1958, *Van der Eecken et Cie*, B.C. n° 340, p. 95.

⁸ Cassation, 19 mars 1957, Pas. 876. Pour une application de ce principe, voir Anvers, 13 janvier 1976, J.D.F. 1978, 75 ou encore Liège, 14 mars 1990, Goossens, Ced. Samson n° 9055209.

⁹ *Contra*, D. Garabedian, „Développements récents à propos de la déduction des pertes antérieures des sociétés“ n° 36, R.G.F., 95.8-9, p. 245. L'arrêt de Liège, 12 janvier 1996 (F.J.F. 96/111) porte sur une situation où l'existence même d'un accord était contestée par l'administration. Tout autre est la situation dans laquelle l'administration conteste pour des motifs précis, par exemple la découverte d'éléments de fait celés par le contribuable, la validité d'un accord conclu de manière certaine.

¹⁰ Anvers, 19 février 1996, Verdun *Van hacker*, F.J.F. 96/92. Com.IR, 23/489.

doute définitivement due, mais cela n'implique cependant pas que tous les éléments sur lesquels elle est basée, seraient irrévocablement exacts.¹¹

Toutefois, lorsqu'une décision directoriale devenue définitive ou un arrêt d'appel a fixé le montant des pertes professionnelles d'un exercice d'imposition déterminé, il n'est plus possible, sans méconnaître l'autorité de la chose jugée, d'encore modifier l'existence et l'importance de ce revenu ou de cette perte à l'occasion de l'examen des déclarations des exercices d'imposition suivants.¹² En revanche, s'il n'y a pas eu de décision juridictionnelle pour l'exercice au cours duquel la perte s'est produite – 1996, par exemple – mais que pour un exercice suivant – 1997, par exemple – une décision refuse la déduction de la perte au motif qu'elle ne serait pas établie, le redevable peut, sans violer l'autorité de la chose jugée, remettre la question en cause pour les exercices ultérieurs – 1998 et suivants – étant bien entendu que la déduction refusée à tort pour l'exercice 1997 ne pourra être „récupérée“ pour les exercices suivants.¹³

De quel délai dispose l'administration pour rectifier le montant des pertes déclarées?

La jurisprudence¹⁴ part, pour répondre à cette question, du point de vue que les pertes à récupérer sont des éléments de la déclaration qui reprend les revenus dont on doit déduire ces pertes. Le report des pertes constitue, en effet, une dérogation au principe de l'annualité de l'impôt, au sens de l'article 360 CIR et c'est bien au titre de la détermination du montant net du revenu imposable que, tant pour les sociétés que pour les personnes physiques, le code traite des pertes récupérables.¹⁵

Il s'ensuit notamment que le fisc n'est pas tenu d'envoyer un avis de rectification concernant une déclaration reprenant une perte subie s'il n'a pas l'intention d'établir une imposition pour l'exercice en question. Les cours relèvent à l'appui de cette thèse que la disposition légale rendant obligatoire l'envoi d'un avis de rectification, à savoir l'article 346, CIR, figure dans le Code au chapitre de la procédure de taxation et que l'al.3 de cette disposition établit un lien entre l'accomplissement de la formalité et l'établissement de la cotisation.¹⁶ Elles ajoutent qu'un avis de rectification, sur lequel le déclarant ne marquerait pas son accord,

¹¹ Cassation, 18 juin 1963, *Lenne-Bourdon*, B.C. n° 413, p. 2174; Cassation, 8.12.1964, *René Frédérick*, B.C. n° 423, p. 1688. Com.IR 23/490

¹² Cassation, 26 mars 1958, Pas. 834 - Bruxelles, 6 avril 1963, *Van Parijs*, B.C. n° 408, p. 1164. Com.IR 23/491.

¹³ Cassation, 12 novembre 1959, J.P.D.F., 1962, p. 9, note M. Baltus.

¹⁴ Anvers, 16 février 1988, R.G.F., 88.11, p. 253. Bruxelles, 5 juin 1990, *Société Financière et Commerciale de Clabecq*, R.G.F., 91.4, p. 136. Cassation, 12 septembre 1991, *Société Financière et Commerciale de Clabecq*, B.C. n° 741, p. 1915.

¹⁵ D. Garabedian, *op. cit.*, n° 35.

¹⁶ Il faut relever en sens inverse que, depuis la loi du 3 novembre 1976, le texte de l'art. 251, CIR '64 (devenu l'art. 346, CIR '92) prescrit la délivrance d'un avis de rectification en cas de rectification „des autres éléments“ (que le revenu) que le contribuable a mentionnés dans sa déclaration. Les travaux parlementaires (Chambre des Représentants, 879 – 1975/1976 – n° 1, p. 25) précisent cependant qu'il s'agit des „autres éléments susceptibles d'influencer le montant de l'impôt (charges de famille, montant des précomptes, etc...)“.

ne pourrait d'ailleurs pas constituer le point de départ d'une procédure de réclamation, laquelle suppose nécessairement une taxation effective.

Il doit suivre également de la position de la jurisprudence que tous les délais en matière d'imposition mais aussi en matière d'investigations et de contrôle devront prendre pour point de départ la période imposable de la déduction postulée de la perte. Ceci vaut, par exemple, en ce qui concerne la conservation des livres et documents.

Si, *de lege lata*, la jurisprudence peut sans doute être approuvée,¹⁷ il n'en reste pas moins que ce qu'il faut alors considérer comme le dispositif légal est malheureux. De l'inaction de l'administration face à une perte déclarée, le contribuable ne peut tirer aucune conclusion pour le futur. Qu'en est-il de son droit à la sécurité juridique? Quid de ses prévisions de trésorerie? Comment, en pratique, pourra-t-on reconstituer la situation d'un exercice dont l'antériorité pourra être illimitée?

L'incertitude vaudra également pour l'administration puisque le contribuable pourra encore, au moment de la déduction des pertes, revenir sur le montant exact de celles-ci. Ce pourra d'ailleurs, dans certaines situations, être le seul moyen d'éviter une double imposition, une rectification opérée par l'administration de la perte subie pour un exercice pouvant avoir une répercussion en cascade sur les exercices suivants.

3. Comptabilité

Les pertes fiscales reportées constituent une des sources de latences fiscales actives.

La réglementation comptable n'autorise, cependant, pas l'„activation“ de l'économie d'impôts qu'elles permettent d'espérer. Elle se limite à admettre qu'elles soient prises en considération pour le calcul des impôts différés lorsque ceux-ci doivent être comptabilisés.¹⁸

L'existence, sinon le montant estimé, des pertes fiscales reportées doit, toutefois, être signalée dans l'annexe aux comptes annuels.

La domination de principe du droit comptable sur le droit fiscal n'empêche pas que la déductibilité des pertes fiscales ne soit pas liée à la subsistance de l'expression des pertes comptables dont elles sont issues.¹⁹

Celles-ci peuvent faire l'objet d'un apurement dans le cadre des „Affectations et Prélèvements“ suite à une décision de l'assemblée générale, par imputation sur

¹⁷ En ce sens I. Claeys Bouúaert, „Verliesverrekening in het internationaal fiscaal recht“, *Tijdschrift voor Notarissen*, 1980, p. 237, D. Garabedian, *op. cit.*, n° 35, J. Kirkpatrick, R.C.J.B. 1994, p. 343 *et seq.* *Contra*, G. Kleynen, „Quel est le délai de rectification des pertes fiscales“, R.G.F., 88.11, p. 249 et note sous Bruxelles précité, J.D.F. 1990, 9-10, p. 304; G. Gemis, note sous Bruxelles précité, R.G.F. 91.4, p. 138; L. Cappelle, *De Fiskale Koerier*, 1988, p. 207.

¹⁸ Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991 modifiant l'AR du 8 octobre 1976 relatif aux Comptes annuels des entreprises.

¹⁹ Com.IR, 199/105, 2°.

le capital, la prime d'émission ou un compte de réserves, notamment la réserve constituée pour couvrir une perte prévisible.²⁰ De tels mouvements, qui n'influencent pas l'avoir propre de la société, demeurent sans conséquence fiscale sauf dans le cas où le prélèvement porterait sur une réserve exonérée, le maintien de l'immunisation d'une telle réserve étant sujet au respect de la condition d'intangibilité.

Autre est la situation dans laquelle la perte comptable est prise en charge par un ou plusieurs associés dominants ou par l'ensemble des associés, ou encore par les administrateurs ou gérants, voire par des tiers. Bien qu'en technique comptable, on se trouve devant une affectation du résultat approuvée par l'assemblée générale,²¹ une telle opération exerce cette fois une répercussion sur l'avoir social et, en application de la théorie du bilan, donne naissance à un bénéfice imposable. Les pertes existant sur le plan fiscal pourront, bien entendu, être imputées sur ce bénéfice.

4. Limitation de la déduction dans le temps

Les pertes ne peuvent en aucune manière être imputées sur les revenus d'exercices antérieurs (*carryback*).

Les pertes peuvent être imputées sur les revenus des exercices postérieurs (*carryforward*) sans limitation dans le temps.

La loi précise que cette disposition est applicable à partir de l'exercice d'imposition 1991.²²

Devant l'imprécision des travaux parlementaires une controverse a surgi dans la doctrine quant à sa portée.

Dans une première thèse, maximaliste, toutes les pertes qui n'auraient pas été déduites dans le régime ancien en raison de la limitation pourraient être déduites des revenus des exercices d'imposition 1991 et suivants.²³

Une deuxième thèse nuance la première en imputant fictivement les pertes touchées par l'expiration du délai en vigueur sous le régime ancien sur les bénéfices réalisés après l'expiration de ce délai.²⁴

Dans une troisième thèse, les pertes qui dans le régime ancien étaient encore récupérables pendant l'exercice d'imposition 1991 le seraient désormais sans limite de temps.²⁵

²⁰ Voir Avis C.N.C. n° 121/1, B.C.N.C. n° 6, p. 16.

²¹ Un engagement individuel de la ou des personnes en cause est également requis. Voir Avis C.N.C. n° 121/2, B.C.N.C. n° 9, p. 9.

²² Loi du 22 décembre 1989, art. 278,1° et 333, §1er, 3°.

²³ X. Parent, „Le report des pertes: pertes nationales et étrangères“, in *Réformes fiscales belges (1988-89)*, De Boeck, 1992, p. 387. D. Garabedian, *op. cit.*, n° 12.

²⁴ M. Baltus, „La déduction des pertes antérieures“, in *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, éd. Jeune Barreau de Bruxelles, 1990, p. 151 *et seq.*

²⁵ J.E. Cougnon, „Survivance de la loi abrogée?“, R.G.F., mai 1990, Editorial. P. Glineur et Th. Afschrift, „Les impôts sur les revenus et la loi du 22 décembre 1989“, J.T. 1990, p. 369 *et seq.*

Dans une quatrième thèse, minimaliste, seules les pertes subies pendant les exercices d'imposition 1991 et suivants seraient visées.

La troisième thèse, reprise d'ailleurs par le Ministre des Finances²⁶ et l'administration,²⁷ paraît conforme au principe, exprimé à plusieurs reprises par la Cour de cassation, selon lequel seules ne sont pas soumises à la loi nouvelle les situations nées sous l'empire de la loi ancienne et qui sont définitivement accomplies avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, celle-ci s'appliquant non seulement aux situations qui naissent après sa mise en vigueur mais aussi aux effets futurs des situations nées sous le régime de la loi antérieure et qui se prolongent, se développent ou se poursuivent.²⁸

L'administration invoque également à l'appui de cette thèse la volonté du législateur et les problèmes de preuve insolubles qu'engendrerait une rétroactivité plus poussée.

5. Modalités de la déduction

La déduction des pertes antérieures s'effectue d'office sans qu'il soit exigé une demande expresse à ce sujet de la part du contribuable.²⁹ Les pertes en question seront normalement reprises dans la déclaration afférente à la période imposable pour laquelle elles peuvent être déduites. Ceci n'est, cependant, pas une formalité impérative.³⁰

La déduction des pertes éprouvées au cours d'une période imposable déterminée s'opère successivement sur les bénéfices de chacune des périodes imposables suivantes, sans que la société ait la faculté d'ajourner la récupération fiscale de ses pertes.³¹

Cette règle peut s'avérer défavorable pour la société lorsque certains bénéfices sont taxables à un taux réduit.

La quotité des pertes dont la déduction n'aurait pas été demandée pour l'exercice voulu devient définitivement irrécupérable, sauf la possibilité d'introduire une réclamation. Il ne faut cependant pas considérer pour autant que le droit à déduction du solde des pertes serait perdu pour les exercices futurs.³²

En principe, les pertes récupérables les plus anciennes sont déduites en premier lieu.³³

²⁶ Q. et R. Pari., Chambre, 17 août 1990 – Q.P. n° 243, De Clippele, B.C. n° 701, p. 138.

²⁷ Cire, du 6 mars 1992, B.C. n° 715, p. 1126.

²⁸ Voir la jurisprudence citée par J.E. Cougnon, *op. cit.*

²⁹ Com.IR, 199/105, 1°.

³⁰ Anvers, 19 février 1996, Verdun Van Isacker, F.J.F. 96/92.

³¹ Art. 206, §1er, CIR, Com.IR 199/100. Pour les personnes physiques, qui sont régies par un texte identique (art. 78, CIR), voir Bruxelles, 3 novembre 1994, F.J.R 95/82.

³² L'arrêt prononcé en sens contraire par Anvers, 9 septembre 1997, non publié, est erroné. Voir la critique de P. Bellen, *Actualités fiscales*, 1997, 39/4.

³³ Com.IR 199/99. Pour les pertes subies depuis l'exercice d'imposition 1991, cette règle ne semble plus avoir d'intérêt qu'en rapport avec le régime transitoire (exercice d'imposition 1997) de suppression de la limitation quantitative.

6. Non déductibilité contre certains bénéfiques

Il résulte de l'article 79, CIR qu'aucune déduction au titre de pertes professionnelles ne peut être opérée sur la partie des bénéfiques ... qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles que le contribuable a retirés, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.

L'article 79 CIR est rendu applicable pour les sociétés par l'article 207, al.2 CIR.

Examinons les conditions auxquelles doivent répondre les bénéfiques visés.

- Il doit s'agir d'un avantage. Ce mot doit, à notre sens, être compris comme signifiant simplement un enrichissement, réalisé ou latent. L'acteur économique doit donc, de son point de vue, avoir bénéficié d'une prestation plus intéressante que celle qu'il a fournie. Il est faux de penser qu'on ne peut bénéficier d'un avantage que si le cocontractant s'est appauvri.³⁴ Dans un tel schéma, tout avantage serait forcément anormal. Il faut au contraire considérer que, dans une économie de marché, il est normal que toutes opérations économiques soient avantageuses pour les différentes parties concernées, chacune poursuivant ses fins propres.
- L'avantage doit être anormal ou bénévole.

Il est anormal quand il est contraire à l'ordre habituel des choses, aux règles ou aux usages établis.³⁵

Il est bénévole lorsqu'il ne constitue pas l'exécution d'une obligation ou lorsqu'il est accordé sans aucune contrepartie.³⁶

Il y a lieu dans l'appréciation de tenir compte des circonstances économiques du moment, notamment de l'intérêt qu'avait la société à agir comme elle l'a fait.

Sont visés notamment l'achat ou la vente de biens ou de services à des prix anormaux, l'obtention d'un prêt ou d'une avance sans intérêt ou à intérêt réduit, la disposition gratuite ou contre une indemnité anormalement basse d'éléments patrimoniaux, la remise d'une dette, l'apport reçu d'un bien à sa valeur comptable inférieure à sa valeur réelle.
- L'avantage doit avoir été retiré d'une entreprise à l'égard de laquelle la société se trouve dans des liens d'interdépendance.

L'interdépendance peut être directe ou indirecte. Elle résultera généralement de ce que les entreprises concernées sont liées au sens de la réglementation comptable, étant entendu que l'avantage pourra avoir été accordé en toute direction à l'intérieur du groupe.

³⁴ En ce sens, J. Thilmann, „Transferts indirects de bénéfiques“, n° 1.4.1. La plupart des auteurs définissent pourtant l'avantage en termes comparatifs. Voir, notamment, J. Kirkpatrick, *op. cit.*, n° 2.104, H. Coppens, „Artikelen 53 en 115 W.I.B. ter zake van abnormale en goedgegunstige voordelen tussen verbonden Belgische ondernemingen“, n° 3.1, *Fiscofoon* 74, p. 273 *et seq.*, S. Huysman, „De toepassing van Art. 79 W.I.B. 1992 op fusieverrichtingen“, n° 6, T.R.V. 1994, p. 14 *et seq.*

³⁵ Mons, 1 mars 1978, J.D.F. 1978, p. 227.

³⁶ Cassation, 31 octobre 1979, *Regents Park Land C° (Belgium)*, B.C. n° 590, p. 2277.

L'interdépendance peut également résulter d'éléments de pur fait: l'administration cite le cas d'une entreprise qui se charge exclusivement de la vente de produits fabriqués par une autre entreprise.³⁷

La loi n'exige pas que l'avantage ait été consenti en raison des liens d'interdépendance. Mais la jurisprudence voit souvent dans de tels liens la preuve du caractère anormal de l'avantage.³⁸

- L'avantage peut avoir été retiré directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit. Les travaux préparatoires de la loi indiquent que sont visés par ces termes les avantages obtenus par l'intermédiaire d'entreprises tierces.³⁹

La Cour de cassation, approuvant en cela la position prise par la Cour d'appel, a fait application de l'article 79, CIR dans deux affaires dans lesquelles une société largement déficitaire et vouée à la mort économique avait bénéficié d'apports lui ayant injecté une capacité bénéficiaire qui lui avait permis de compenser ses pertes antérieures.⁴⁰

L'apport avait pris dans le premier cas la forme d'une branche d'activité, dans le second celle d'une absorption.

Les Cours, se basant sur la *ratio legis* qui est de combattre l'évasion fiscale et sur les termes très généraux utilisés par le législateur, décidèrent qu'est anormal l'avantage obtenu dans des conditions économiquement anormales, c'est-à-dire par des procédés ou pratiques insolites, non justifiables par l'intérêt de l'entreprise. L'intention des parties doit être recherchée. Or celles-ci avaient, dans les deux cas, conclu un accord qui n'avait d'autre but que de compenser fiscalement des pertes antérieures normalement irrécupérables.

Selon les Cours, il est indifférent que les moyens juridiques mis en oeuvre n'auraient revêtu aucun caractère illicite, ni été empreints de simulation. Est également irrelevant le fait que l'opération aurait été quantitativement correcte et que les apports auraient été rémunérés par une contrepartie équivalente, c'est-à-dire par un nombre adéquat d'actions nouvelles. Qu'il n'y ait pas eu transfert de bénéfices, ni de convention portant sur l'octroi d'un avantage anormal n'a pas non plus d'importance.

Le critère n'est donc pas d'ordre juridique mais d'ordre économique.

La jurisprudence en question donna lieu à des commentaires en sens divers.⁴¹

³⁷ Com.IR 26/6.

³⁸ R. Bizac, „Les avantages anormaux et bénévoles dans le cadre de l'application de l'art. 26, CIR '92“ R.G.F., 93.12, p. 319.

³⁹ Loi du 13 juillet 1959.

⁴⁰ Liège, 8 février 1963, *Craft*, R.F. 1964, p. 214, confirmé par Cassation, 26 avril 1966, B.C. 442, p. 1042. Concernant la qualification d'apport, *in casu*, voir Fr. Vanistendael, „De inkomstenbelasting en de fusie van vennootschappen“, Vol. II, n° 1354 à 1360. Liège, 17 février 1993, *Au Vieux St-Martin*, F.J.F. 93/141 confirmé par Cassation, 23 février 1995, F.J.F. 95/63.

⁴¹ F. Vanistendael, *op. cit.*, n° 1364 à 1372 ; S. Huysman, *op. cit.*; P. Coppens, R.P.S. 1967, p. 222 *et seq.*; M. Dassesse, „Le Report des pertes en cas de fusion“, R.C.J.B. 1984, n° 16 à 21, p. 403 *et seq.*; H. Coppens, *op. cit.*; J. Kirkpatrick, *op. cit.*, n° 2.105; J. Thilmany, *op. cit.*, n° 2.2.5.

Elle pourrait s'appliquer, dans le système légal actuel, à toute réorganisation de sociétés ne répondant pas à des besoins légitimes.⁴² On peut se demander si, tant qu'à faire, elle ne sera pas invoquée par l'administration pour faire échec à la situation dans laquelle une société fait apport d'espèces à une société inactive pour permettre à celle-ci de récupérer ses pertes par le produit des placements qu'elle pourra réaliser.

Les deux affaires sur lesquelles s'est prononcée la Cour de cassation concernaient les revenus de la période imposable pendant laquelle l'apport avait été reçu. Dans la seconde d'entre elles, la Cour précisait même qu'elle ne se prononçait pas pour les périodes suivantes. Or, le texte de loi, dans son état antérieur à la coordination de 1992, visait les avantages retirés „au cours de la période imposable“. Il n'est pas sûr que la solution donnée par la Cour de cassation aurait été la même pour les exercices suivants.⁴³ Il faut croire d'ailleurs que les mots en cause gênaient l'administration puisque celle-ci a mis à profit la dernière coordination par arrêté royal pour les supprimer. On peut penser qu'elle a, ce faisant, apporté une modification de fond au dispositif légal, ce que la loi d'habilitation interdisait clairement.⁴⁴

L'administration a également mis à profit la coordination de 1992 pour apporter ce qui semble bien être une autre modification de fond, tout aussi contestable que la première, à ce qui est devenu l'article 79, CIR. L'ancien texte présentait une faille d'où l'on pouvait tirer un autre argument pour aboutir à la conclusion que, pour les sociétés, la déduction des pertes n'était pas limitée pour l'exercice durant lequel les avantages ont été retirés.⁴⁵ Cette modification a cependant été rendue inopérante par suite d'une inadvertance dans la coordination. L'article 207, al.2, CIR qui rend applicable aux sociétés l'article 79 CIR – qui se situe dans le titre de l'impôt des personnes physiques – renvoie à l'article 206 CIR,⁴⁶ où il n'est question que des pertes antérieures. Il faut, dans une interprétation littérale, en conclure que, pour les sociétés, la déduction des pertes n'est pas limitée pour l'exercice durant lequel les avantages ont été retirés.⁴⁷

La sanction édictée par la loi en présence d'avantages anormaux ou bénévoles est leur non compensation avec les pertes antérieures. L'administration précise cependant que les avantages ne doivent pas être isolés pour les soumettre à l'impôt lorsque les résultats de la société sont déficitaires et que, par identité de motif,

⁴² S. Huysman, *op. cit.*, n° 12 – L'argument spécifique que l'on peut invoquer à l'encontre de pareille application est que l'on ne peut retirer d'avantages d'une société qui a disparu et a donc transmis la totalité de son patrimoine. Cet argument n'avait pas été véritablement rencontré dans l'affaire *Au Vieux St-Martin*. Il avait, par contre, été expressément admis par la Cour d'appel de Liège (6 février 1991, *Dolomies de Marche-les-Dames*, F.J.F. 91/97).

⁴³ Dans l'arrêt précité, la Cour d'appel de Liège relève l'argument mais à titre incidentel.

⁴⁴ Loi du 7 décembre 1988, art. 41, §1 er.

⁴⁵ Voir J.-M. Cougnon, „Les pertes professionnelles en matière d'impôts directs“, p. 88, qui se réfère à R. Valentin, „Pertes professionnelles et avantages anormaux ou bénévoles“, J.D.F., 1978, 3-4, p. 65 *et seq.*

⁴⁶ Voir l'intitulé de la sous-section à laquelle ressortit l'art. 207 CIR et, même, l'al. 1 de ce même article.

⁴⁷ M. Wauman, „Het Bedrijf of de rechtspersoon: wat telt voor de verliesrecovery?“, T.F.R., n° 144, p. 212.

leur taxation doit être limitée s'il y a lieu, au montant réel du résultat bénéficiaire qui a été obtenu.⁴⁸ Les avantages ne donnent naissance, en aucun cas, même dans celui-ci, à une latence fiscale (passive).

L'application de la sanction implique la quantification de „la partie des bénéficiaires“ visés. Il faut bien constater que nos Cours ne se sont pas, jusqu'à présent, imposé pareille tâche, rejetant en bloc toute déduction.

L'Administration écarte l'application de l'article 79 CIR lorsque l'entreprise qui a consenti l'avantage est une entreprise établie à l'étranger dont les revenus ne sont pas assujettis aux impôts belges.⁴⁹ Ceci, au motif qu'il ne peut alors y avoir évasion d'impôts belges.

L'article 79 CIR ne peut être considéré indépendamment de l'article 26, CIR, plus particulièrement l'al.1, qui dispose que lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. L'article 79 CIR s'insère d'autant mieux dans la clause d'exception qu'il aboutit à une taxation effective et son application exclut donc celle de l'article 26, al.1 CIR à charge de l'entreprise ayant accordé l'avantage.⁵⁰

Un autre risque de double imposition économique est constitué par l'article 49, CIR, qui dispose que les frais professionnels déductibles sont ceux qui ont été supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables. Les avantages taxés chez le bénéficiaire sur base de l'article 79 CIR auront généralement constitué des charges chez l'entreprise qui les a octroyés, charges dont le caractère normal et donc déductible sera contestable.

Le système légal nous paraît n'avoir instauré aucun lien entre les deux dispositions en cause. Notamment, la volonté du législateur d'éviter toute double imposition, que l'on retrouve dans l'article 26 CIR,⁵¹ est absente de l'article 79 CIR. On peut donc craindre que la taxation de l'avantage chez l'un n'exclue pas le rejet de la charge correspondante chez l'autre.

Nous avons vu que les fusions et scissions taxées se prêtaient à une application de l'article 79 CIR. Nous y voyons la porte ouverte à un troisième type de double imposition économique. Les plus-values réalisées à cette occasion par la société dissoute donnent lieu à taxation, même à défaut d'expression comptable. On y retrouvera le goodwill, c'est-à-dire cette capacité bénéficiaire même qui pourra ensuite être taxée à charge de la société absorbante sur base de l'article 79, CIR.

La double taxation a été poussée jusqu'à la caricature dans un cas où la société qui avait concédé les avantages était, elle-même, en perte.⁵²

⁴⁸ Com.IR 199/5 – Exemples au Com. IR. 199/6.

⁴⁹ Com.IR 79/12.

⁵⁰ Com.IR 185/33.

⁵¹ S. Huysman, *Fiscale Winst*, n° 251. Cette volonté du législateur est ignorée par le Ministre des Finances (Q. et R. Pari., Chambre, 17 janvier 1995 – Q.P. n° 1371, Dupré, B.C. n° 752, p. 2354).

⁵² Anvers, 22 avril 1991, *Uitgeverij Atlanta*, CED Samson n° 9151275, *Le Fiscologue*, n° 344, p.8. Il faut signaler que la société qui avait retiré les avantages arrivait à l'expiration de la période de récupération en vigueur à l'époque. Mais, en principe, rien n'empêche qu'une double taxation de ce type se reproduise dans le système légal actuel.

7. Déchéance du droit à déduction

7.1. Sociétés en veilleuse

Une disposition légale avait été introduite supprimant le droit à la récupération des pertes fiscales des sociétés dites „en veilleuse“.⁵³ Etaient considérées comme telles les sociétés dont la moyenne du chiffre d'affaires et des produits financiers comptabilisés pour les trois derniers exercices sociaux représentait moins de 5 pour cent de la moyenne du total de l'actif des mêmes exercices. Le but poursuivi par le législateur était d'„empêcher dorénavant l'utilisation de pertes comme un moyen de défiscalisation des profits d'une activité nouvelle greffée artificiellement sur une société coquille vide“.⁵⁴

Différents recours en annulation de cette disposition furent introduits par des sociétés auprès de la Cour d'arbitrage au motif que le principe constitutionnel d'égalité était violé.

La Cour⁵⁵ posa tout d'abord que le principe d'égalité était également applicable en matière fiscale. Elle reconnut au législateur le droit de déterminer l'objectif qu'il entendait poursuivre en matière fiscale. La Cour – confirmant sa jurisprudence – estima cependant devoir vérifier si la mesure prise par le législateur pouvait se justifier objectivement et raisonnablement au regard de cet objectif et, plus particulièrement, si les critères qui permettent de déterminer qu'une société est en veilleuse sont objectifs et pertinents.

A cet égard, la Cour constata que la disposition attaquée se basait sur un critère objectif chiffré. S'il est vrai, poursuivit-elle, que la loi fiscale vise en même temps des contribuables dont les situations de revenus et d'avoirs sont diverses et qu'elle peut appréhender cette diversité de situations en faisant usage de catégories générales, elle ne peut cependant, en voulant éviter les abus de certaines sociétés, atteindre d'autres sociétés auxquelles un tel reproche ne peut être fait.

Or, en l'espèce, le critère retenu par le législateur touchait également des sociétés qui sont en développement ou qui, pour des raisons propres à leur secteur d'activités, ont un actif important sans pouvoir réaliser le chiffre d'affaires prévu par cette disposition.

La Cour d'arbitrage conclut que la distinction qui découlait de la disposition critiquée n'était pas raisonnablement justifiée puisqu'elle se fondait sur un critère non pertinent en aboutissant à traiter de manière identique des sociétés qui, au regard de la mesure considérée, se trouvaient dans des situations différentes. En suite de quoi, elle annula la disposition en cause.

7.2. Prise ou changement de contrôle

La prise ou le changement de contrôle d'une société entraîne, en principe, la déchéance du droit à récupérer les pertes antérieures (article 207, al.3, CIR).

⁵³ Loi du 4 avril 1995, art. 4, 2° et 10, al. 3.

⁵⁴ Doc. Parl., Sénat (1994–1995), n° 1304-2, p. 16.

⁵⁵ Arrêt du 11 décembre 1996.

Il ressort du Rapport au Roi introduisant la mesure que la notion de contrôle se définit par référence à l'AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.⁵⁶ Il s'agit, plus précisément, de la définition donnée de ce terme par le chapitre III de l'arrêté décrivant ce qu'il faut considérer par entreprises liées.

On entend par contrôle d'une entreprise le pouvoir de droit ou de fait d'exercer une influence décisive sur la désignation de la majorité des administrateurs ou gérants de celle-ci ou sur l'orientation de sa gestion. Le contrôle est de droit dans différentes situations juridiques, au nombre de cinq, et est alors présumé irréfragablement. Il est de fait lorsqu'il résulte d'autres éléments. Le contrôle n'implique pas forcément la détention, directe ou indirecte, d'une participation majoritaire. Il peut être exercé par une personne physique.

Il nous paraît qu'il faut se limiter à cette définition sans avoir égard au fait que le même texte soit repris dans l'AR du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises. Que l'entreprise exerçant le contrôle soit ou non de droit belge ou qu'elle soit exemptée de l'établissement de comptes consolidés est irrelevante.

Le Rapport au Roi, dans son intitulé, crée la confusion en présentant le changement de contrôle comme une modification importante du contrôle, comme si une différence d'intensité pouvait être susceptible d'être constatée dans le respect des critères d'un contrôle. Il pourrait s'agir d'une tentative d'alléger le fardeau que représente pour le fisc la charge de la preuve. Etablir qu'il y a prise ou changement de contrôle implique, en effet, forcément la connaissance de l'actionnariat dans son état antérieur à la modification.⁵⁷

Le contrôle peut, au sens de la réglementation comptable, s'exercer simultanément à plusieurs niveaux.⁵⁸ Il nous semble, dès lors, que tout changement, à quelque niveau qu'il se produise, tel un changement dans le contrôle de la société mère de celle qui a subi les pertes, devrait entraîner la même conséquence.⁵⁹

Quid en cas de perte de contrôle? On peut penser qu'on n'a pas affaire là à un changement de contrôle puisque celui-ci suppose qu'à un contrôle soit substitué un autre contrôle. La *ratio legis*, qui est d'éviter la „vente“ des pertes à un ou plusieurs actionnaires dominants nouveaux, ne se rencontre pas non plus dans ce cas de figure.

La déchéance du droit à récupérer les pertes est définitive. Elle ne peut être annulée par un retour de l'actionnariat à la situation antérieure.

La déchéance ne porte pas sur les pertes de l'exercice au cours duquel s'est produit la prise ou le changement de contrôle.

Le droit à récupérer les pertes est maintenu lorsque la prise ou le changement de contrôle répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

⁵⁶ Rapport au Roi précédant l'AR du 20 décembre 1996.

⁵⁷ Voir J.-M. Cougnon, *Aperçu des modifications récentes en matière de récupération des pertes, à l'impôt des sociétés*, p. 31, avec une interprétation divergente de la nôtre.

⁵⁸ Ainsi, si A détient 100 pour cent de B, qui lui-même détient 100 pour cent de C, A contrôle B et C, cependant que B contrôle C. Voir le Rapport au Roi précédant l'AR du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, en particulier le commentaire relatif aux définitions.

⁵⁹ *Contra*, Th. Afschrift, „L'impôt sur les revenus et l'AR du 21 décembre 1996“, n° 89, J.T. 17 mai 1997, J.-M. Cougnon, *op.cit.*, p. 27. Voir aussi G. Gemis, „De identiteitsvereiste inzake de verrekening van bedrijfsverliezen“, A.F.F. mai 1997, p. 209 *et seq.*

On peut soutenir, sur base du texte légal, qu'il n'est pas requis que l'opération réponde exclusivement à ce type de besoins et que donc la prise en compte, aussi, de considérations d'ordre fiscal ne serait pas inadmissible.⁶⁰

Certains auteurs mettent en avant la construction de phrase utilisée dans la loi pour prétendre que le fisc aurait la charge de la preuve de l'absence de besoins légitimes.⁶¹ Nous ne pouvons partager une interprétation aussi mécaniquement littérale. Certes, conformément au droit commun, c'est à celui qui invoque une exception de justifier de l'application de celle-ci. Mais ne faut-il pas considérer ici qu'il s'agit d'une exception à l'exception? En outre, il est généralement admis que personne ne peut être contraint de fournir une preuve négative, tout au moins lorsqu'il s'agit d'une négative indéfinie.⁶² Comment le fisc, qui ne connaît de l'entreprise que son dossier fiscal, pourrait-il d'initiative passer en revue tous les mobiles possibles du changement d'actionariat? La tâche serait d'autant plus insurmontable qu'il semble bien que les besoins légitimes puissent être reconnus non seulement chez le contribuable lui-même mais également chez ses actionnaires, tant anciens que nouveaux.⁶³

L'existence de besoins légitimes s'apprécie au moment de la prise ou du changement de contrôle. Elle peut faire l'objet d'une demande d'accord préalable (ruling) de la Commission administrative compétente (article 345, §1er, 6°, CIR).

Le Rapport au Roi indique que l'existence de besoins légitimes est présumée dans le cas d'un changement de contrôle d'une société en difficulté avec maintien, fût-il partiel, de l'emploi et des activités exercées. Il en va de même, ajoutait-il, dans le cas des modifications de contrôle résultant de transferts d'actions ou de dirigeants à l'intérieur d'un ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation comptable. Ainsi, la cession d'une participation de contrôle entre sociétés-soeurs restera sans incidence sur les pertes de la filiale concernée. On peut supposer que, dans un souci de cohérence, l'administration adoptera une ligne de conduite identique pour toutes les entreprises comprises dans un même ensemble susceptible d'être consolidé, même lorsque l'entreprise-mère se trouve dans un des cas d'exemption prévus par la réglementation belge. Ainsi, le fait que l'entreprise qui est, en principe, en position de consolidante serait de droit étranger devrait être indifférent.

Une autre situation de besoins légitimes pourrait être celle dans laquelle le changement de l'actionariat résulterait pour une société lourdement endettée de la conversion par son principal créancier de sa créance en capital.⁶⁴

Les parties à une cession d'actions, soucieuses de maintenir le droit à récupération par la société „cédée“, pourraient-elles envisager une condition

⁶⁰ Th. Afschrift, *op. cit.*, n° 91.

⁶¹ Le texte parle d'une seule venue de prise ou changement qui ne répond pas à des besoins légitimes. L'interprétation évoquée est soutenue par Th. Afschrift, *op. cit.*, n° 90, J.-M. Cougnon, *op.cit.* p. 32, G. Gemis, *op. cit.* n° 3.4.3.

⁶² De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3e édition, tome III, n° 734. Un récent avant-projet de Code de procédure fiscale prohibait toute obligation de fournir une preuve négative.

⁶³ C. Doccio, „Les pertes fiscales et le changement de contrôle en droit belge et en droit américain“, R.G.F., 97.8-9, p. 255, n° 12.

⁶⁴ Th. Afschrift, *op. cit.*, n° 91.

résolutoire qui serait le désaccord, a posteriori, de l'Administration quant à l'existence de besoins légitimes? Nous visons, bien entendu, la situation régie par l'article 1179 du Code Civil qui prévoit que la condition accomplie a un caractère rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté.⁶⁵ La réponse à la question posée dépendra, nous semble-t-il, du moment auquel l'Administration aura marqué son désaccord. Si celui-ci n'intervient, par avis de rectification, qu'après l'exercice pendant lequel la société „cédée“ prétendra utiliser effectivement les pertes contestées, une réponse négative s'imposera: pendant l'exercice critique la condition ne se sera pas encore accomplie et la cession demeurera effective.

Si, par contre, le désaccord est manifesté au plus tard pendant l'exercice de l'utilisation des pertes, généralement par simple lettre, il faudra, nous paraît-il, apporter une réponse positive. Les pertes constituent, en effet, un élément de la déclaration de l'exercice de leur déduction. Ceci, par dérogation au principe de l'annualité de l'impôt, généralement invoqué pour combattre l'effet fiscal de la rétroactivité. Il faudra donc tenir compte de tous les événements survenus jusqu'au moment de la déduction et, notamment, de l'accomplissement de la condition. L'objection tirée du réalisme du droit fiscal ne peut jouer en pareil cas,⁶⁶ pas plus que celle tirée de la nécessité d'éviter toute prescription.

La mesure prise par le législateur heurte en ce qu'elle fait supporter par la société les conséquences de décisions prises par d'autres et dont elle pourrait d'ailleurs tout ignorer. La répercussion indirecte sur les actionnaires minoritaires, étrangers aux opérations critiques, est plus choquante encore.⁶⁷ La mesure va à l'encontre de la distinction faite par la doctrine contemporaine entre la société, être juridique propre dont les organes de gestion ne seront pas nécessairement l'émanation des actionnaires, et ses actionnaires, libres d'agir en fonction de leurs intérêts financiers propres.⁶⁸

Il nous paraît, en outre, qu'il y a largement double emploi entre la présente disposition et celle qui prohibe la déduction des pertes sur les avantages anormaux ou bénévoles reçus. La récupération des pertes, en l'absence de besoins légitimes, ne pourra généralement s'opérer que par le biais de semblables avantages.

7.3. Discontinuité de l'entreprise

Il est établi de longue date que les pertes ne peuvent être déduites que par le contribuable qui les a subies.⁶⁹ Bien que la Cour de cassation ne l'ait pas dit

⁶⁵ La doctrine admet que la rétroactivité n'est pas une règle d'ordre public.

⁶⁶ Dans la condition résolutoire, l'accomplissement de la condition remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé; la réalité économique est ni plus ni moins la destruction rétroactive du contrat avec les restitutions réciproques que déclenche cette destruction (Dalem, „La rétroactivité des obligations conditionnelles et la dissolution des contrats, en droit civil et en matière d'impôts sur les revenus“, n° 323 – B.C. n° 501, p. 1981 *et seq.*).

⁶⁷ C. Doccio, *op. cit.*, n° 27.

⁶⁸ J.-M. Cougnon, *op. cit.*, p. 26.

⁶⁹ Cassation, 8 juin 1936, *Charbonnages du Hasdra*, Pas. 1936, I, 282.

expressément, il est certain qu'elle a entendu par là que le contribuable ne pouvait pas avoir changé de personnalité juridique.⁷⁰

Au regard du droit commun, c'est-à-dire de la législation sur les sociétés commerciales, ni un changement de dénomination, ni un changement simultané de tous les associés,⁷¹ ni une modification de l'objet social, ni même l'adoption d'une forme juridique différente n'entraînent de changement dans la personnalité juridique de la société.⁷² *A fortiori* en va-t-il de même d'un transfert du siège social, d'un changement de tous les administrateurs ou gérants, de l'accumulation de pertes et d'un ralentissement voire d'une cessation de l'activité économique exercée.

Sur le plan fiscal, l'administration reconnaît expressément, en se référant à la législation sur les sociétés commerciales, que l'adoption d'une autre forme juridique ne met pas fin à la déductibilité des pertes.⁷³

Il y a peu, et pour la première fois, elle contesta le droit de récupérer ses pertes à une société qui s'était reconvertie par elle-même.

La société en question avait modifié sa dénomination et son objet social. Elle avait entièrement abandonné son activité traditionnelle dans laquelle elle avait subi des pertes pour se reconvertir dans un secteur économique complètement différent et qui s'était avéré rentable. Il n'était pas allégué que l'actionariat avait été modifié.

La thèse de l'administration était que la société devenue bénéficiaire n'était pas la continuatrice des activités qui avaient occasionné les pertes et que, par conséquent, la condition d'identité inchangée requise par la loi pour la récupération des pertes n'était pas remplie. La Cour d'appel considéra que la condition devait s'interpréter de manière très stricte compte tenu de ce que l'on se trouvait en présence d'une dérogation au principe de l'annualité de l'impôt et décida qu'elle n'était pas remplie vu la totale modification des activités exercées, donnant ainsi gain de cause à l'administration.⁷⁴ L'arrêt a été frappé d'un pourvoi en cassation.

Toute la question est de savoir si, à la condition de continuité juridique qui est incontestée,⁷⁵ s'ajoute une condition de continuité économique.

Est assujettie à l'impôt des sociétés, la société étrangère qui dispose d'un établissement belge et qui, après adaptation de ses statuts, y transfère son siège social et son siège de direction effectif. Lorsque, conformément à la législation de l'Etat dans lequel la société a été constituée, ces opérations n'entraînent aucun changement de personnalité juridique, l'administration reconnaît à la société le droit de

⁷⁰ En l'espèce, la question était de savoir si en suite d'une fusion la société absorbante pouvait déduire les pertes de la société absorbée. La Cour a répondu par la négative, bien que les deux sociétés avaient une activité économique identique.

⁷¹ Il faut peut être faire réserve pour certaines sociétés de personnes, telles les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple.

⁷² Il en irait différemment de la nationalité de la société (Doc. Parl., Sénat (1992-1993) n° 765-2, p. 10).

⁷³ Com.IR 199/78.

⁷⁴ Anvers, *Sofobi*, 18 décembre 1995, Ced Samson n° 95511431.

⁷⁵ Sous réserve du cas des fusions et scissions. Voir chapitre 7.

récupérer les pertes antérieures de l'établissement, lorsque celles-ci n'ont pas été déduites précédemment à l'étranger.⁷⁶

8. Réorganisations de sociétés

Nous entendons par réorganisations de sociétés:

- les fusions, que ce soit par absorption ou par constitution d'une nouvelle société;
- les scissions, que ce soit par absorption, par constitution de nouvelles sociétés ou par un recours conjoint à ces deux procédés;
- les apports d'actifs.

Nous ne viserons pas les échanges d'actions.

La législation belge ne connaît aucun système de consolidation fiscale.

8.1. Fusions

Les fusions ont fait l'objet d'âpres controverses lorsqu'une des sociétés concernées avait des pertes récupérables. Celles-ci ne pouvant, sous le régime antérieur à la loi du 6 août 1993, être déduites que par le contribuable qui les a subies,⁷⁷ les fusions se sont traditionnellement réalisées à sens unique: l'absorbante était toujours la société disposant des pertes. Bien souvent, la présentation juridique ainsi adoptée était contredite par l'économie de l'opération. Souvent aussi, les fusions ne poursuivaient qu'un but fiscal.

L'administration tenta de réagir de plusieurs manières.

Elle invoqua la théorie de la fraude à la loi, en honneur dans de nombreux pays. Celle-ci fut rejetée par la Cour de cassation, qui admit l'usage par le contribuable de la voie la moins imposée, même lorsque celle-ci implique le recours à une construction juridique qui n'est pas la plus normale, pour autant que le contribuable ait accepté toutes les conséquences de celle-ci et n'ait violé aucune obligation légale (Doctrine Brepols).⁷⁸ La Cour poussa même ultérieurement cette thèse à l'extrême, en admettant que des actes juridiques soient accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale.⁷⁹

L'administration répliqua en alléguant la simulation, notion d'origine civile, dans une série de cas d'espèces, les parties n'ayant, selon elle, pas accepté toutes les conséquences juridiques de la convention intervenue entre elles.

Ses succès ayant été peu nombreux devant les Cours, elle recourut à la théorie de la réalité économique, aux termes de laquelle les constructions et formulations juridiques adoptées librement par le contribuable doivent traduire la réalité

⁷⁶ Com.IR 199/79.

⁷⁷ Cfr n° 34.

⁷⁸ Cassation, 6 juin 1961, *Usines Brepols et Ets Brepols*, B.C. n° 379, p. 1647.

⁷⁹ Cassation, 22 mars 1990, *Au Vieux St-Martin*, F.J.F. 90/95.

économique et commerciale, celle-ci ne pouvant consister en une série d'actes dont le seul but serait de bénéficier d'avantages fiscaux.⁸⁰

Cette théorie ne connut guère plus de bonheur devant la Cour de cassation que celle de la fraude à la loi, dont elle n'était d'ailleurs qu'une variante. La Cour décida qu'il n'existe aucun principe général de droit qui voudrait que l'on doive tenir compte d'une réalité économique de l'entreprise autre que la réalité visée par la loi ou la réalité de ce que les parties ont convenu, sans simulation, et dont elles ont accepté tous les effets.⁸¹

Le gouvernement finit par reconnaître que le seul moyen qu'il avait de combattre l'absorption d'une société bénéficiaire par une société en perte était de prouver la simulation.⁸²

Bien que la notion de simulation et la théorie de la réalité économique se distinguent, en principe, l'une de l'autre en ce que la première, à l'opposé de la seconde, ne prend pas en compte l'intention des parties et que la seconde, à l'opposé de la première, n'implique pas l'existence d'un acte occulte,⁸³ il est généralement difficile de distinguer dans des cas d'espèces à laquelle d'entre elles le fisc fait appel et nous ne tenterons pas de le faire pour notre propos.

Concrètement, l'affaire *Charbonnages du Hasard*⁸⁴ fut suivie d'un long silence jurisprudentiel, qui ne s'interrompit qu'il y a une vingtaine d'années. Des affaires que nous avons pu inventorier à partir de là, le fisc n'en remporta que deux, quasiment les plus anciennes, et en perdit six.⁸⁵

Ses griefs ont, généralement, été les suivants:

- La société absorbante était inactive. Elle était quasiment en état de dissolution, économiquement morte. Ses pertes étaient insurmontables. Par conséquent, elle était devenue inexistante.
 - La fusion s'est opérée dans un sens inverse à celui que commandait la réalité économique.
- Il y a donc discordance entre celle-ci et les actes juridiques intervenus.
- La société absorbante a repris la dénomination, le siège, voire l'objet social de l'absorbée. Elle a changé d'identité. Elle n'est pas l'entreprise qui a subi les pertes.

⁸⁰ Cette théorie fut élaborée par le Ministre des Finances en réponse à une question parlementaire. Q. et R. Parl., Sénat, 4 juin 85- Q.P. n° 330, *Lahaye*, B.C. n° 642, p. 2007.

⁸¹ Cassation, 29 janvier 1988. Mortsels Accountantskantoor et Cassation, 29 janvier 1988, *Van Rompaey*, J.D.F., 1988, p. 338 *et seq.*

⁸² Doc. Parl. Sénat (1989-1990) n° 806-1, p. 77.

⁸³ Th. Afschrift, „L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique“, n° 143 à 148 et 161 à 166.

⁸⁴ Cfr n° 34.

⁸⁵ Arrêts rendus en faveur du fisc: Anvers, 2 mars 1978, INES, J.D.F. 1979, p. 344 confirmé par Cassation, 7 décembre 1979, R.G.F., 80, décembre, n° 10, p. 254 avec note R. Tournicourt. Bruxelles, 31 mars 1987, *P.C.B.*, R.G.F., 87.12, p. 267 avec note G. Jorion. Commentaire dans *Le Fiscologue*, n° 171. Arrêts rendus à l'encontre du fisc: Bruxelles, 3 avril 1984, J.D.F. 1985, p. 270 *et seq.* Liège, 26 octobre 1988, F.J.F.89/1. Gent, 13 juin 1989, *Westvlees*, F.J.F. 89/142. Mons, 16 mars 1990, F.J.F. 90/184. Cassation, 22 mars 1990, *Au Vieux St-Martin*, F.J.F. 90/95, cassant Bruxelles, 22 décembre 1987, F.J.F. 88/49. Liège, 6 février 1991, *Dolomies de Marchelles-Dames*, F.J.F. 91/97.

La réponse des Cours peut, d'une manière générale, être formulée comme suit.

- La prétendue réalité économique de l'entreprise doit s'effacer devant la réalité juridique.
- L'administration confond la personne juridique et l'entreprise dont elle est le cadre.
- La dénomination, le siège et même l'objet social ne sont pas des éléments essentiels de la personnalité juridique.

Ajoutons que, dans différents cas, les Cours, prudentes, nièrent que la société absorbante ait été économiquement morte.

La possibilité a été ouverte récemment à l'administration par la loi de requalifier un acte ou des actes distincts réalisant une même opération lorsque la qualification donnée par les parties a pour but d'éviter l'impôt (article 344, §1er, CIR).

Cette mesure eût-elle été déjà en vigueur, elle n'aurait pas pu trouver de terrain d'application dans les espèces décrites supra, tout au moins sous l'angle que nous venons d'examiner qui est celui de l'existence de la société. Quelle que soit la portée que l'on donne à ces termes, elle sera étrangère à l'article 344, §1er CIR. Si l'on vise l'existence juridique, on s'attache alors à un fait juridique, non à un acte. Or, les faits juridiques ne peuvent faire l'objet d'une requalification.⁸⁶ Si l'on vise l'existence voire la simple continuité économique, les choses sont plus claires encore puisqu'il n'y a là rien qui soit susceptible de qualification juridique.

Quant à l'acte de fusion lui-même, il ne peut faire l'objet d'une requalification.⁸⁷

Les insuccès rencontrés par l'administration devant le pouvoir judiciaire amenèrent le gouvernement à proposer, de manière quelque peu cahotique, diverses modifications légales ayant pour objet la limitation quantitative des pertes reportables suite à réorganisation.

Le système issu de la loi du 6 août 1993 est le suivant.

Les fusions bénéficient d'un régime d'immunisation fiscale sous trois conditions (article 211, §1, CIR).

- Elles doivent s'opérer dans le respect de la législation sur les sociétés commerciales.
- Elles doivent répondre à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Ce n'est donc pas la qualification de l'opération mais l'opération, elle-même, qui devra répondre à de tels besoins.⁸⁸

La charge de la preuve repose sur le contribuable.⁸⁹

⁸⁶ Th. Afschrift, *op. cit.*, n° 251.

⁸⁷ Doc. Parl., Sénat (1992-1993) n° 765-2, p. 37, confirmé par Circ. du 19 janvier 1995, n° 19, B.C. n° 747, p. 763 et 764.

⁸⁸ Doc. Parl., Sénat (1992-1993) n° 765-2, p. 35 et 36.

⁸⁹ Doc. Parl., Sénat (1992-1993) n° 765-2, p. 36. *Contra*, St. Van Crombrugge, qui relève que, lors de l'introduction des textes devenus l'art. 46 CIR et l'art. 206 CIR (ce dernier dans sa version initiale), les travaux parlementaires donnaient la solution inverse. „Fusies en splitsingen in het inkomstenbelastingrecht anno 1993“ n° 35, T.R.V. 1993, p. 371 et 372. En réalité,

L'accomplissement de cette condition peut faire l'objet d'un ruling (article 345, §1er, 1^o, CIR).

- La société absorbante ou bénéficiaire⁹⁰ doit être résidente de la Belgique. Selon le gouvernement, approuvé par la Commission européenne, il n'existe aucune obligation de transposer en droit interne la directive européenne du 23 juillet 1990 sur le régime fiscal des réorganisations transnationales, tant que celles-ci n'auront pas été réglées dans le droit des sociétés au niveau européen.⁹¹ Dans l'état actuel du droit des sociétés, une fusion nationale se réalise sans liquidation, alors qu'une liquidation de la société absorbée, si elle est belge, est inévitable dans une fusion transnationale.

Il ressort de l'exposé des motifs de la loi que lorsque les conditions sont remplies, l'immunisation est automatique, sans possibilité de renonciation.⁹² Il nous paraît difficile de concilier ceci avec le fait que, pour une des conditions, la charge de la preuve repose sur le contribuable.

En régime de fusion immunisée, les pertes antérieures de chacune des sociétés concernées sont reportables, à concurrence de la part que représente l'actif net fiscal de cette société dans le total de l'actif net fiscal de toutes les sociétés concernées par l'opération (article 206, §2, CIR).

Conséquence de cette règle: moins une société a d'actifs, moins elle pourra reporter ses pertes.⁹³

Le montant des pertes reportables après une absorption n'est donc, en principe, pas influencé par le „sens“ dans lequel l'opération se déroule.⁹⁴

cont.

pour ce qui concerne le deuxième texte, le Ministre s'est borné à rappeler le principe général qui veut que l'administration ne peut s'ingérer dans la manière dont les entreprises sont gérées.

⁹⁰ Les expressions „société absorbante“ et „société bénéficiaire“ correspondent dans la nouvelle terminologie à ce que précédemment on appelait respectivement „société née de la fusion“ et „société absorbante“, Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 16.

⁹¹ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 7 à 10. Pour une critique de cette position, voir J. Kirkpatrick, *op. cit.*, n° 3.76 et 3.77, G. Kleynen, „Les incidences comptables et fiscales des fusions et scissions sans liquidation“, J.D.F., 1993, p. 313 à 315 ainsi que J.F. Lycops et Th. Blockerye, „La loi du 6 août 1993 portant des dispositions fiscales en matière de fusion et de scission de sociétés examinée sous l'angle du droit communautaire“, R.G.F. 93.10bis, p. 10 et 11. Sur le plan fiscal, il n'existe aucune directive applicable aux réorganisations nationales. Sur le plan du droit des sociétés européen, la proposition de 10^{ème} directive du 14 janvier 1985, qui ne concerne d'ailleurs que les sociétés anonymes, n'a pas encore abouti.

⁹² Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-1, p. 4.

⁹³ Il est à tout le moins imprécis de dire comme le font les travaux parlementaires, que „plus la société absorbante est prospère ..., moins il est possible de reporter de pertes“. Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 18

⁹⁴ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-1, p. 2. – Voir cependant n° 45.

Exemple

Une société A dispose
d'un avoir net fiscal de 100
de pertes fiscales reportées de 30

Elle absorbe une société B qui dispose
d'un avoir net fiscal de 50
de pertes fiscales reportées de 45

Les pertes reportées de A sont réduites à

$$30 \times \frac{100}{100 + 50} \quad \text{soit } 20$$

Les pertes de B sont reportables chez A à concurrence de

$$45 \times \frac{50}{100 + 50} \quad \text{soit } 15$$

A disposera donc, après fusion, de pertes fiscales reportées de 35.

Une fusion implique, en droit commun, la subsistance d'un actif ou d'une valeur d'apport chez chacune des sociétés concernées par l'opération.⁹⁵ Cette notion d'actif, que nous appellerons commerciale, se distingue de la notion comptable et de la notion fiscale.

La notion d'actif net fiscal n'est pas décrite par la loi. Dans la conception qu'en a l'Administration, elle se différencie, dans les grandes lignes, de la valeur comptable en ce qu'elle ne comprend pas les plus-values exprimées mais non réalisées et les plus-values d'apport, les dettes et provisions n'étant déduites que si elles sont immunisées fiscalement.⁹⁶

L'actif net fiscal peut être négatif. Ce pourrait, notamment, être le cas d'une société ayant des dettes et dont l'avoir propre comptable, bien que positif, comprendrait une plus-value de réévaluation exprimée. Un actif fiscal négatif doit être assimilé à zéro.⁹⁷ Ceci rend tout report de perte impossible depuis la société se trouvant en pareille situation mais rend possible le report intégral des pertes éventuelles de l'autre société concernée,⁹⁸ à condition que l'actif fiscal de celle-ci soit positif.

L'actif net fiscal à prendre en considération s'entend, à chaque fois, avant l'opération de fusion. Cette règle rend indifférente la détention par l'une des sociétés concernées d'une participation dans une autre société concernée. La

⁹⁵ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 494-2.

⁹⁶ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 14.
Com.IR 211/37.

⁹⁷ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 16 et 17.

⁹⁸ Pour la facilité, nous nous limitons à une fusion n'impliquant que deux sociétés.

diminution d'avoir qui résulte de ce que l'apport n'est pas entièrement rémunéré par des actions nouvelles ne se réalisera, en effet, qu'après l'opération.⁹⁹

Il est clair que faire dépendre le montant des pertes reportables de l'actif net fiscal à une date déterminée, c'est prêter le flanc aux manoeuvres les plus diverses de la part des contribuables: modification de la date de clôture de l'exercice, augmentation ou remboursement de capital, distribution de dividendes, „activation“ de frais (restructuration, recherche et développement, software), révision des règles d'amortissement, renonciation à la taxation étalée des plus-values, taxation des provisions ou des réductions de valeur sur créances douteuses ... Peut-être, ces opérations, lorsqu'elles impliquent l'intervention d'un acte juridique (comme les trois premières citées), peuvent elles, conjointement avec la fusion, donner lieu à requalification dans le cadre de la doctrine *step by step*.¹⁰⁰ Mais il ne peut certainement pas en aller de même des adaptations comptables, ni des retraitements extra-comptables.

Les actes de fusion contiennent quasiment toujours une clause de rétroactivité comptable.¹⁰¹ L'administration admet cette clause à condition qu'elle corresponde à la réalité, porte sur une courte période (en tous cas, pas plus de sept mois) et n'empêche pas une juste application de la loi fiscale. Par ces derniers mots, elle entend notamment que la prise en compte des valeurs fiscales nettes à la date de rétroactivité, plutôt qu'à celle de l'opération, ne peut „pratiquement“ pas donner lieu à une manipulation des pertes, en augmentant le total reportable.¹⁰²

Les pertes que la société absorbante aurait subies pendant l'exercice au cours duquel a lieu la fusion ne sont pas visées par la limitation du report.¹⁰³ Par contre, les pertes subies par l'absorbée jusqu'à la date d'effet de la fusion subissent la limitation: cette date doit coïncider avec une clôture comptable¹⁰⁴ et la perte de l'exercice ainsi clôturé a bien été éprouvée – ne serait-ce qu'un instant de raison – avant l'opération.¹⁰⁵

A cet égard, le „sens“ dans lequel l'on opère une absorption peut donc sortir des effets différents.

La 3e directive européenne du 9 octobre 1978 en matière de droit des sociétés anonymes prévoit que les fusions entraînent la transmission universelle de

⁹⁹ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-1, p. 2 et 3.

¹⁰⁰ Le représentant du Ministre des Finances en Commission sénatoriale a fait une déclaration en ce sens pour le cas où la société absorbante augmenterait son capital immédiatement avant la fusion en recevant apport d'actions de la société à absorber (Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 18 et 19). St. Van Crombrugge semble approuver une requalification en pareil cas, *op. cit.*, n° 10. Il a été suggéré que, si les manipulations de l'actif net fiscal peuvent difficilement faire l'objet d'une requalification, elles pourraient constituer un élément négatif dans la question de savoir si la fusion répond à des besoins légitimes (L. Dillen et Th. Janssens, „De aftrek van vorige beroepsverliezen na belastingvrije fusies en splitsingen“, n° 19, TFR, n° 128, p. 224).

¹⁰¹ Art. 174/2, §2, e et 174/27, §2, e, L.C.S.C.

¹⁰² Cire, du 19 janvier 1995, n° 56, B.C. n° 747, p. 798 et 799.

¹⁰³ Q. et R. Parl., Chambre, 4 janvier 1993 – Q.P. n° 342, Simonet, B.C. n° 728, p. 1627.

¹⁰⁴ Art. 174/13, L.C.S.C.

¹⁰⁵ L. Dillen et Th. Janssens, *op. cit.*, n° 18, D. Garabedian, *op. cit.*, n° 18.

l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société absorbée. Certains auteurs considèrent que la déductibilité des pertes constitue un droit à caractère patrimonial et qu'en limitant ce droit, l'Etat aurait violé la directive.¹⁰⁶ Cette thèse a été contestée par de nombreux autres auteurs¹⁰⁷ sur base de l'argumentation suivante:

- un régime fiscal n'est pas un élément du patrimoine au sens de la 3e directive;
- un Etat peut introduire une dérogation à la règle du transfert universel;
- la directive fiscale du 23 juillet 1990 sur les fusions transnationales prévoit que les pertes de la société apporteuse doivent être transférées à l'établissement stable de la société bénéficiaire dans la mesure où un tel transfert est prévu pour les fusions nationales.

Nous pensons que la troisième objection, en tout cas, doit être retenue.

Il y a été répondu que la directive fiscale concerne, outre les fusions, les apports d'universalité ou de branche d'activités et que, en pareils cas, la société apporteuse subsiste en sorte qu'il est normal que les Etats puissent choisir entre le transfert des pertes à la société bénéficiaire et leur maintien au sein de la société apporteuse.¹⁰⁸ Il nous semble que c'est là faire un bon marché de la précision du texte, qui vise tous types de réorganisations.

Il a également été répondu que la limitation du droit à récupérer les pertes peut se concevoir dans le cadre d'une disposition anti-abus.¹⁰⁹ C'est oublier que la disposition en question figure parmi les dispositions finales de la directive et qu'elle se présente comme une dérogation à l'obligation de transférer les pertes dans la mesure où la législation interne le prévoit pour les opérations nationales.

Il a encore été avancé, à l'encontre de la législation, que constitue une double violation du principe de l'égalité posé par l'article 10 de la Constitution

- l'application aux fusions nationales d'un régime moins favorable que celui imposé par la directive fiscale pour les fusions transnationales.¹¹⁰
- l'application, dans le cas où seule la société bénéficiaire dispose de pertes reportées, d'un régime moins favorable lorsque la fusion est immunisée que lorsqu'elle est taxée.¹¹¹

Le premier argument implique que l'Etat belge soit en faute pour n'avoir pas encore transposé la directive fiscale en droit interne, ce qui est discuté.¹¹²

¹⁰⁶ G. Kleynen et M. Dasse, „Le nouveau régime fiscal des fusions à l'épreuve du droit communautaire“, J.T., 1990, p. 449 *et seq.*

¹⁰⁷ J. Kirkpatrick, *op. cit.*, n° 3.63 J. Malherbe et M. De Wolf, „Le traitement fiscal des fusions et scissions de sociétés“, n° 3, J.T. 1994, p. 817 et 818. J.F. Lycops et Th. Blockerye, „La loi du 6 août 1993 portant des dispositions fiscales en matière de fusion et de scission“, R.G.F. 93.10bis, p. 18.

¹⁰⁸ G. Kleynen, „Est-il justifiable de réduire les pertes fiscale après fusion?“, *l'Echo*, 16 juillet 1996.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ G. Kleynen, „Le droit fiscal belge au regard de la directive européenne sur les fusions et apports transfrontaliers: état des lieux au 1er janvier 1993“, R.G.F., 93.2, p. 50 – F. Vanistendael, „De belasting van grensoverschrijdende fusies“, n° 15, AFT 91.5., p. 152.

¹¹¹ G. Kleynen, „Les incidences comptables et fiscales des fusions et scissions sans liquidation“, J.D.F. 1993, p. 316 à 320.

¹¹² Cfr n° 42.

Pour ce qui est du second, la comparaison entre les deux régimes nous paraît devoir s'effectuer globalement – en portant notamment sur le traitement des plus-values – et non pas se limiter au sort des pertes fiscales.

Tentons de porter un regard critique sur le sort des pertes en fusion immunisée.

Que le report des pertes soit limité alors qu'en droit commun les fusions se réalisent sans liquidation heurte déjà en soi. Le seul avantage fiscal que pourraient obtenir les sociétés concernées ne pourrait tenir qu'à un rythme inégal de récupération de leurs pertes respectives. Limiter le report des pertes apparaît, dans ce cadre, comme une pénalisation excessive.

Un étalement de la déduction eût été une mesure correctrice adéquate.¹¹³

D'autre part, si l'on peut admettre à la rigueur qu'il existe un lien entre l'actif net fiscal et la capacité à produire des bénéfices, encore eût-ce été alors, non pas la hauteur de cet actif dans les différentes sociétés qu'il eût fallu prendre en considération, mais bien sa différence.¹¹⁴

Lorsque les conditions examinées supra ne sont pas remplies, la fusion donne lieu à taxation.¹¹⁵

Les travaux préparatoires de la loi du 6 août 1993 citent le cas où l'une au moins des sociétés concernées aura opté pour une procédure de liquidation avec apport par les liquidateurs de l'universalité du patrimoine de la société dissoute à une ou plusieurs autres sociétés, les actions rémunérant l'apport étant réparties par voie de partage de l'avoir de la société dissoute.¹¹⁶ Autre cas cité, celui où la soulte en espèces dépasserait le maximum admis.¹¹⁷

Le fisc, semblerait-il, ne refusera donc pas la taxation et ses conséquences, en invoquant l'adage *nemo auditur suam turpitudinem allegans*. Il appliquera simplement le régime fiscal induit par le traitement pratiqué au regard du droit des sociétés, ceci conformément au principe de réalité. Ce sera le même principe qui commandera le maintien de l'impôt dans l'hypothèse où la fusion serait annulée du fait de la violation du droit des sociétés.¹¹⁸ De toute façon, l'administration ne doit pas se prononcer sur la nullité éventuelle d'une fusion, cette prérogative étant réservée au pouvoir judiciaire.¹¹⁹

Nous ne pensons pas que l'administration, désireuse de contrecarrer les mobiles d'ordre fiscal de sociétés, pourrait requalifier une fusion se réalisant moyennant liquidation et apport en une fusion s'opérant sans liquidation, puisque les conséquences juridiques de ces deux procédés ne sont pas les mêmes.¹²⁰

¹¹³ G. Kleynen, *op. cit.*, p. 319.

¹¹⁴ D. Garabedian, *op. cit.*, n° 22.

¹¹⁵ Disons, sommairement, que la taxation de la fusion entraîne l'imposition des plus-values réalisées ou constatées ainsi que des plus-values antérieurement immunisées.

¹¹⁶ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-1, p. 4 et 5.

¹¹⁷ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 22. Les travaux parlementaires situent ce maximum à 20 pour cent. Il a été ramené à 10 pour cent par une loi du 13 avril 1995, conformément à la directive européenne du 23 décembre 1990.

¹¹⁸ Voir Cassation, 2 décembre 1969, *Etablissements de Jonckheere-Andries*, B.C. n° 479, p. 1763 *et seq.* – St. Van Crombrugge, *op. cit.*, n° 31.

¹¹⁹ Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 34.

¹²⁰ *Contra*, A. Haelterman, „Le traitement fiscal des fusions et scissions“, p. 18.

La fusion sera également taxée lorsqu'elle ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Il nous paraît qu'à partir du moment où, pour l'obtention du régime d'immunisation, la charge de la preuve de besoins légitimes repose sur le contribuable, on ne peut imposer également à celui-ci la charge de la preuve inverse pour l'application du régime de taxation. Comment le contribuable pourrait-il d'ailleurs fournir la preuve (négative) de l'absence de besoins légitimes?¹²¹ Par contre, on pourrait concevoir que l'administration prouve, elle-même, l'existence de besoins légitimes.

En cas de fusion taxée, le report des pertes reste régi par la doctrine classique. Les pertes de la société bénéficiaire sont reportables sans limite quantitative, celles de la société absorbée ne sont reportables en rien. En cas de fusion par constitution d'une nouvelle société, aucun report de pertes ne s'opère.

Une fusion taxée pourra s'indiquer lorsqu'une seule des sociétés concernées dispose de pertes reportables.

Ce pourra également être le cas lorsque les deux sociétés sont dans cette situation mais que la société absorbée est mise en liquidation et peut utiliser ses pertes pour contrebalancer ses plus-values réalisées, lesquelles influenceront la base amortissable de la société bénéficiaire.

Il pourrait se faire, par contre, que la société absorbée ne soit pas mise en liquidation, que la fusion s'opère conformément à la législation sur les sociétés commerciales mais que l'immunisation en soit refusée par l'administration au motif qu'elle ne répond pas à des besoins légitimes. En pareil cas, l'opération sera réalisée en régime de neutralité comptable, c'est-à-dire que les éléments de l'actif de la société absorbée et les amortissements constitués par elle auront été transférés pour une valeur inchangée dans la comptabilité de la société absorbante.¹²² Qu'une plus-value n'ait pas été exprimée en comptabilité n'empêchera cependant pas nécessairement qu'elle soit constatée par un autre biais, p.ex. à l'occasion de la détermination du rapport d'échange pour les actions nouvelles à émettre.¹²³ Pareille constatation entraînera la taxation de la plus-value sans que, faute d'expression comptable, l'équivalent se retrouve dans la base amortissable de la société bénéficiaire. Le Ministre des Finances a chargé l'administration d'envisager une adaptation de la législation sur ce point.¹²⁴

¹²¹ Cfr n° 30.

¹²² Art. 36 bis, AR 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.

¹²³ Q. et R. Parl., Chambre 28 septembre 1994 – Q.P. n° 1231, *De Clerck*, B.C. n° 752, p. 2333 et seq. La question porte, en fait, sur les scissions mais le problème est le même pour les fusions. Le Ministre est d'avis qu'à défaut de liquidation, il ne peut y avoir en tant que telle, de réalisation de plus-value mais n'en exclut pas la constatation, ce qui aboutit aux mêmes conséquences (art. 208, al.2, CIR) – St. Van Crombrugge va plus loin et, se basant sur une jurisprudence ancienne de la Cour de Cassation, considère qu'on peut parler de réalisation de plus-value. Il ajoute que la plus-value devra se calculer sur base de la valeur réelle de l'actif (*Le Fiscologue*, n° 522, p. 7 et 8).

¹²⁴ Cfr renvoi précédent.

8.2. Scissions

Sous le régime antérieur à la loi du 6 août 1993, la scission d'une société entraînait sa liquidation et, avec celle-ci, la déchéance du droit à récupérer les pertes fiscales. Ceci suffit à expliquer l'absence de toute jurisprudence en la matière.

Les scissions bénéficient à présent d'un régime d'immunisation fiscale aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux fusions (article 211, §1, CIR). Il n'est pas requis que la société se scinde sur base de différentes branches d'activités.

Conformément à l'article 206, §2, CIR, une scission immunisée entraîne la répartition des pertes reportées entre les différentes sociétés bénéficiaires¹²⁵ ou absorbantes en proportion de la valeur fiscale nette des éléments reçus par chaque société dans le total de l'actif net fiscal de la société scindée.

Si la scission se réalise par constitution de nouvelles sociétés, on en reste là et l'intégralité des pertes est donc reportée sur les sociétés bénéficiaires. Ceci respecte ce qu'on a pu appeler le principe de neutralité négative.¹²⁶

Si elle se réalise par absorption, chaque part de pertes ne reste déductible qu'en proportion de ce que représentent, en valeur fiscale nette, les éléments absorbés dans le total formé par l'actif net de la société absorbante et la valeur nette des éléments absorbés.

Exemple

Une société A dispose

d'un avoir net fiscal de 100
de pertes fiscales reportées de 40

Elle se scinde par

transfert à B (bénéficiaire) d'éléments d'une valeur nette fiscale de 25
transfert à C (absorbante, disposant d'un actif net fiscal de 50) d'éléments d'une valeur nette fiscale de 75

le opération

B reprend les pertes à concurrence de

$$40 \times \frac{25}{100} \quad \text{soit } 10$$

C reprend les pertes à concurrence de

$$40 \times \frac{75}{100} \quad \text{soit } 30$$

¹²⁵ L'expression „société bénéficiaire“ correspond, dans la nouvelle terminologie, à ce que précédemment on appelait „société née de la scission“. Doc. Parl., Sénat (1992–1993) n° 765-2, p. 16.

¹²⁶ J. Malherbe et M. De Wolf, *op. cit.*, n° 18.

2e opération

B ayant été constituée par la scission, le montant de 10 ne doit pas faire l'objet d'une correction.

C voit les pertes qu'elle reprend réduites à

$$30 \times \frac{75}{50 + 75} \quad \text{soit } 18$$

Les pertes de A, qui étaient de 40, sont donc reportées à concurrence de 28.

La scission par absorption entraîne donc une déchéance partielle du droit de récupérer les pertes reportées. Plus la valeur des sociétés absorbantes sera élevée, plus lourde sera la déchéance.

Il pourra se produire que l'actif net fiscal de la société scindée soit négatif.¹²⁷ En pareil cas, aucun report de pertes n'est possible.

Il arrivera plus fréquemment que la société scindée ait un actif net fiscal positif mais que la répartition faite soit telle que les éléments reçus par une des sociétés bénéficiaires aient une valeur positive, alors que ceux reçus par une autre société bénéficiaire aient une valeur négative.

En pareil cas, l'Administration considère l'actif net fiscal négatif comme égal à zéro. Cette thèse reçoit, à présent, l'aval des travaux parlementaires.¹²⁸

Exemple

La société A, dont l'actif net fiscal s'élève à 100, est scindée en B et C.

B reçoit un actif net fiscal de -30 et C de + 130.

L'administration considère que C reçoit non pas 130, mais seulement 100, c'est-à-dire l'actif net fiscal de A.

Concernant la clause de rétroactivité comptable quasiment toujours contenue dans un acte de scission, l'Administration prend la même position qu'en matière de fusions.¹²⁹

Le droit des sociétés anonymes en matière de scissions est régi par la 6e directive européenne du 17 décembre 1982, qui prévoit la transmission universelle de l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société scindée. La question a été posée de savoir si la limitation du report des pertes, dans le cas des scissions par absorption, ne viole pas la directive en question.

Le régime fiscal des scissions transnationales est réglé par la directive du 23 juillet 1990, qui prévoit un report des pertes dans les mêmes conditions que pour les scissions nationales.

¹²⁷ Cfr n° 44.

¹²⁸ Doc. Parl., Sénat (1992-1993), n° 765-2, p. 17. Sur les conséquences de l'apparition d'un actif net fiscal négatif en cas de scission, voir J. Cougnon, „La répartition entre les sociétés issues d'une scission des fonds propres de la société scindée“, R.G.F. 89, 8-9, p. 197 *et seq.* ainsi que Th. Blockerye, „Aspects juridiques, comptables et fiscaux des réorganisations de sociétés anonymes“, II, p. 112 *et seq.*

¹²⁹ Cfr n° 44.

Nous pensons, dès lors, qu'une même solution doit être adoptée que celle que nous avons exposée en matière de fusions.¹³⁰

Lorsque une ou plusieurs des conditions requises pour l'immunisation n'est pas remplie, la scission est taxée.

Comme on ne peut concevoir de scission qui ne serait que partiellement immunisée, il nous semble que, concernant la condition de résidence, il devrait suffire qu'une seule des sociétés bénéficiaires ou absorbantes ne la remplisse pas pour que l'opération soit taxée.

En cas de scission taxée, aucun report de pertes n'est admis.

Une société ayant des pertes reportables et désireuse de se scinder par absorption pourra trouver intérêt dans une taxation de l'opération lorsqu'elle dispose de plus-values dont la réalisation influencera la base amortissable des sociétés absorbantes.

A cet égard, le même problème que celui examiné en matière de fusions pourra se présenter lorsque la société scindée n'est pas mise en liquidation mais que l'immunisation de l'opération est refusée par l'Administration au motif qu'elle ne répond pas à des besoins légitimes.¹³¹

8.3. Apports d'actifs

Aux termes de la directive européenne du 23 juillet 1990, l'apport d'actifs est l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise d'actions représentatives du capital social de cette société.

En droit belge, l'ensemble de l'activité est appelé „universalité de biens“. Est visée l'intégralité du patrimoine, activement et passivement. Il peut y avoir une ou plusieurs sociétés bénéficiaires, existantes ou nouvelles.

Constitue une branche d'activités, un ensemble qui du point de vue technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité autonome et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens.¹³² La société bénéficiaire peut être existante ou nouvelle.

La société apporteuse subsistant, ses pertes fiscales reportées ne sont affectées en aucune manière par l'opération.

Pour ce qui est de la société bénéficiaire, tout dépendra de la manière dont l'apport se réalise. Celui-ci peut s'effectuer, sous certaines conditions, en immunisation mais l'apporteur est en droit d'y renoncer.¹³³

Les conditions à remplir sont essentiellement les suivantes (articles 46 et 190 CIR):

- le siège de la société bénéficiaire doit être situé dans un Etat membre de l'Union européenne.

¹³⁰ Cfr n° 46.

¹³¹ Cfr n° 53.

¹³² Faute de définition donnée par un texte de loi en matière d'impôts directs, il y a lieu de se reporter au droit commun constitué par les art. 174/53 et 174/54 L.C.S.C.

¹³³ Com.IR 46/42.

- l'opération doit répondre à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

L'accomplissement de cette condition peut faire l'objet d'un *ruling* (article 345, § 1er, 1^o, CIR).

La charge de la preuve repose cependant sur l'administration. Concrètement, celle-ci devra prouver que les constructions mises en oeuvre ont pour but exclusif ou principal d'éviter une charge fiscale ou de bénéficier d'un avantage fiscal.¹³⁴

- la plus-value obtenue ou constatée doit être portée et maintenue à un ou plusieurs comptes distincts du passif. Cette condition fait doublement problème:
 - elle apparaît comme contraire à la directive;¹³⁵
 - la réglementation comptable interdit l'expression d'une plus-value lorsque l'apport d'actifs se réalise en régime d'immunisation fiscale.¹³⁶

Le Ministre des Finances envisage de supprimer la condition en question.¹³⁷

Il est à remarquer que le respect de la législation sur les sociétés commerciales¹³⁸ n'est, cette fois, pas requis. Ceci tient au fait que ces dispositions ne sont d'application que lorsque les sociétés concernées sont désireuses que l'apport opère de plein droit le transfert des actifs et passifs visés.¹³⁹

En cas d'apport en régime d'immunisation, les pertes fiscales reportées de la société bénéficiaire, résidente de la Belgique, sont réduites à la part que présente son actif net fiscal dans le total de l'actif net fiscal de cette société et de la valeur fiscale nette des éléments qu'elle a reçus en apport (article 206, §2, CIR).

On peut supposer que les pertes de l'exercice en cours ne sont pas visées par la limitation.¹⁴⁰

Si la société bénéficiaire est constituée à l'occasion de l'apport, aucun problème ne se pose.

Le moyen qui s'offre au contribuable, de manière spécifique pour les branches d'activités, de limiter l'actif net fiscal apporté sera d'y inclure les dettes mais non les créances. L'Administration admet que si un ou plusieurs éléments, notamment les „clients“, d'une branche d'activités ne sont pas apportés, ce fait ne constitue pas un obstacle à l'octroi de l'immunisation, pour autant que l'ensemble demeure un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.¹⁴¹ Les créances

¹³⁴ Doc. Parl., Chambre (1991–1992), n° 444-1, Exposé des Motifs. La Circ. du 21 janvier 1993 est muette sur ce point.

¹³⁵ G. Kleynen, „Le Droit fiscal au regard de la directive européenne sur les fusions et apports transfrontaliers: état des lieux au 1er janvier 1993“, R.G.F. 93.2, p. 55.

¹³⁶ Art. 36, quinquies, AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.

¹³⁷ Q. & R. Parl., Chambre, 10 janvier 95 – Q.P. n° 1355, Dupré, B.C. n° 749, p. 1316.

¹³⁸ Q. & R. Parl., Chambre, 29 février 96 – Q.P. n° 313, Dupré, B.C. n° 763, p. 1681.

¹³⁹ Art. 174/56 à 174/61, L.C.S.C.

¹⁴⁰ Art. 174/62, L.C.S.C.

¹⁴¹ Cfr n° 45.

¹⁴¹ Com.IR 1964, n° 105/64.

commerciales sont si peu liées à une branche d'activités qu'elles peuvent faire l'objet d'une cession systématique (*factoring*).^{142, 143}

Si l'apport se fait en régime de taxation, les pertes fiscales de la société bénéficiaire n'en sont pas affectées.

Les sociétés concernées pourront trouver intérêt dans ce régime lorsque la société apporteuse dispose de pertes reportables.

Il pourra se faire que les sociétés concernées pensent répondre aux conditions requises pour que l'opération soit immunisée, qu'en conséquence la société bénéficiaire reprenne les actifs et passifs reçus en apport pour la valeur qu'ils avaient chez la société apporteuse¹⁴⁴ mais qu'il s'avère finalement que l'opération ne peut être immunisée. Nous rencontrons alors le même problème que celui examiné en matière de fusions ou de scissions: les plus-values taxées chez la société apporteuse n'influenceront pas la base amortissable chez la société bénéficiaire.

9. Conclusion

Le principal mérite du régime belge est que les pertes sont déductibles sans limite de temps dans le futur.

Dans sa lutte contre l'évasion fiscale, le législateur a multiplié les situations dans lesquelles la société est déchu de son droit à récupérer ses pertes. Ces initiatives doivent, sans doute, être approuvées mais davantage de stabilité serait bienvenue.

Contrairement à la grande majorité des pays développés, la Belgique ne connaît pas de consolidation fiscale, ce qui est une lacune grave, même si un certain transfert de pertes est possible à l'occasion de réorganisations de sociétés.

Il faut regretter le peu de cas qui est fait des directives européennes.

Le manque de sécurité juridique, qui caractérise le régime fiscal dans son ensemble, se retrouve en matière de pertes: leur montant peut être rectifié encore à l'occasion de leur utilisation, la déductibilité des pertes après certaines opérations a dans différents cas été subordonnée au caractère économiquement justifié de celles-ci, le pouvoir judiciaire ajoute régulièrement aux conditions prévues par la loi.

¹⁴² Contra, Th. Blockerye, „Aspects juridiques, comptables et fiscaux des réorganisations de sociétés anonymes“, II, p. 135. – L'Administration de la TVA indique que les créances et les dettes commerciales ne font normalement pas partie d'une branche d'activités (Circ. n° 74 du 6 mai 1971).

¹⁴³ Appelée à se prononcer sur la question de savoir si un apport de branche d'activités répondait à des besoins légitimes, la Commission des Accords fiscaux préalables, constatant que l'apport avait été précédé d'une augmentation de capital de la société bénéficiaire, a déclaré ne pas se prononcer sur le fait de savoir si la qualification juridique de cette première augmentation de capital répondait à des besoins légitimes (Accords fiscaux préalables – Décisions, B.C. n° 741, p. 1962).

¹⁴⁴ Le traitement comptable chez la société bénéficiaire dépend du régime fiscal. Art. 36, quinquies, AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.

Summary

The burden of proving the loss is on the taxpayer. The tax authorities may challenge the amount of the loss when it is carried forward. To be deductible, the loss must have been entered on the books. However, it remains for tax purposes even if an accounting rectification is made afterwards. There is no time limit on how long losses may be carried forward. However, carrybacks are not allowed.

Losses may not be deducted from advantages obtained in an abnormal or voluntary fashion from an independent enterprise. This rule has been applied in situations where a company on the verge of bankruptcy benefited from the injection of funds on which it, however, paid an adequate return. If the benefits represent costs to the fund-providing company, those may not be deducted.

A legal provision aimed at preventing “dormant” companies from recovering their losses was struck down by the Court of Arbitration. Companies which have undergone a takeover or change of hands which does not meet legitimate financial or economic needs are not allowed to deduct their losses. Movements effected within the framework of consolidation are deemed to meet legitimate needs. Recently, a court ruled for the first time that a company which had made a complete change in activity, without any injection of funds, had undergone an economic change of identity and was therefore no longer able to recover its losses.

Belgian law does not recognize the system of tax consolidation.

Mergers are granted tax immunity under certain conditions. In this case, the ceiling on the losses which may be carried forward by the absorbing company is equivalent to the share of the absorbing company’s assets out of the total formed by this same amount and the assets of the absorbed company. The losses of the absorbed company are transferred to the absorbing company up to the amount of the share represented by the absorbed company’s assets out of the total made up by this same amount and the assets of the absorbing company. This ensures that the “direction” of the merger is neutral. When the required conditions for tax immunity are not met, the losses of the absorbed company are not transferable; however, the losses of the absorbing company may be carried forward in their entirety.

In case of a tax-immune division effected by means of the establishment of new companies, the latter take over the losses of the company divided up, each as a pro rata of its share in the assets of the company divided up.

The contribution of assets does not give rise to the transfer of losses.

Zusammenfassung

Für erlittene Verluste hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen. Die Verwaltung kann den Betrag für den Zeitraum der Geltendmachung anfechten. Um abzugsfähig zu sein, muss der Verlust in der Buchhaltung ausgewiesen werden. Eine nachfolgende buchhalterische Bereinigung steht der Geltendmachung zu steuerlichen Zwecken jedoch nicht entgegen. Verluste können ohne zeitliche Begrenzung auf nachfolgende Rechnungsjahre vorgetragen werden. Dagegen ist ein Verlustrücktrag nicht zulässig.

Verluste können nicht mit Vergünstigungen verrechnet werden, die von einem abhängigen Unternehmen auf ungewöhnliche Weise oder freiwillig gewährt worden sind. Diese Regel ist in Fällen angewendet worden, in denen ein von wirtschaftlichem Untergang bedrohtes Unternehmen Zuschüsse erhalten hat, die es in einer jedoch als hinreichend betrachteten Weise vergütet hat. Wenn die gewährten Vorteile für das gewährende Unternehmen Kosten darstellen, sind sie nicht abzugsfähig.

Eine Rechtsvorschrift, aufgrund der „im Wartestand befindliche“ Unternehmen ihren Anspruch auf Verlustausgleich verloren, wurde vom Schiedsgerichtshof ausser Kraft gesetzt. Unternehmen, die in neuen Besitz geraten oder deren Besitzverhältnisse sich anderweitig ändern, ohne dass dies ihren legitimen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht, verlieren den Anspruch auf Verlustausgleich. Im Rahmen einer Konsolidierung stattfindende Finanzbewegungen gelten als legitimen Bedürfnissen entsprechend. Vor kurzem und erstmalig erging ein Urteil, wonach ein Unternehmen, das seine Betriebstätigkeit ohne finanzielle Hilfe total umgestellt hatte, damit seine wirtschaftliche Identität geändert hatte und seine steuerlichen Verluste nicht ausgleichen durfte.

Das belgische Recht kennt kein Steuerkonsolidierungssystem.

Firmenzusammenlegungen erfolgen unter bestimmten Bedingungen steuerlich immun. Die anrechnungsfähigen Verluste des aufnehmenden Unternehmens beschränken sich auf den Anteil der Eigenmittel des aufnehmenden Unternehmens an der Summe dieser Mittel und den Eigenmitteln des aufgenommenen Unternehmens. Die Verluste des aufgenommenen Unternehmens werden auf das aufnehmende Unternehmen insoweit übertragen, als sie den Anteil der Eigenmittel des aufgenommenen Unternehmens an der Summe dieser Mittel und der Eigenmittel des aufnehmenden Unternehmens nicht überschreiten. Die „Richtung“ der Zusammenlegung wird damit neutralisiert.

Liegen die Voraussetzungen für eine steuerliche Immunisierung nicht vor, sind die Verluste des aufgenommenen Unternehmens nicht übertragbar. Dagegen sind die Verluste des aufnehmenden Unternehmens voll übertragbar.

Im Falle einer steuerlich immunisierten Firmenspaltung durch Bildung neuer Gesellschaften übernehmen diese die Verluste des aufgespaltenen Unternehmens, und zwar nach Massgabe der jeweiligen Anteile am Vermögen desselben.

Die Einbringung von Aktiva bildet keinen Anlass für einen Verlustübertrag.

Resumen

Corresponde al contribuyente la prueba de la pérdida. La Admisitración puede impugnar el importe en el ejercicio de su utilización.

La pérdida, para ser deducible, ha de haber tenido reflejo contable. Sin embargo, una corrección posterior no impide su subsistencia a fines fiscales.

Las pérdidas pueden ser arrastradas a ejercicios posteriores sin limitación temporal. Por el contrario, no se permite el arrastre a ejercicios anteriores (*carryback*).

Las pérdidas no son deducibles de los beneficios obtenidos de forma anormal o gratuita de una empresa independiente. Esta norma se ha aplicado en situaciones en que una sociedad abocada a la ruina se ha beneficiado de aportaciones que, sin embargo, había remunerado de forma reconocida como adecuada. Si los beneficios dan lugar a gastos para la empresa que los ha otorgado, dichos gastos no son deducibles.

El Tribunal de arbitraje ha declarado nula unda disposición legal que despojaba a las sociedades “con actividad reducida” del derecho a recuperar sus pérdidas. Las sociedades objeto de toma o cambio de control que no respondan a necesidades legítimas de carácter financiero o económico no están autorizadas a deducir sus pérdidas. Se presume que los movimientos realizados dentro de la consolidación responden a necesidades legítimas. Recientemente se had resuelto, por primera vez, que una sociedad que haya cambiado completamente de actividad, sin beneficiarse de aportaciones, ha cambiado económicamente de identidad y no puede, por tanto, recuperar sus pérdidas.

BELGIUM

La legislación belga no contempla el sistema de consolidación fical.

Las fusiones disfrutan, bajo determinadas condiciones, de exención fiscal. Las pérdidas arrastrables de la sociedad absorbente subsisten únicamente hasta el montante del patrimonio propio de la misma dentro del total formado por este último y el patrimonio propio de la sociedad absorbida. Así, el “sentido” de la fusión es neutro.

Cuando no se cumplen las condiciones requeridas para la exención fiscal, no son transferibles las pérdidas de la sociedad absorbida; por el contrario, las pérdidas de la absorbente son arrastrables en su totalidad.

En caso de escisión con exención fiscal mediante constitución de nuevas sociedades, estas últimas recuperan las pérdidas de la escindida, cada una mediante prorata de su participación, en el patrimonio de la escindida.

Las aportaciones de activos no dan lugar a transferencia de pérdidas.