

La disposition anti-abus en matière de réorganisations

Un état des lieux

Jean-Michel Degée
jm.degee@arteo.law

Plan de l'exposé

Les principes généraux

Aperçu de décisions récentes du Service des
décisions anticipées en matière fiscale

Evolution de la disposition anti-abus en droit belge:

D'une condition dont le contribuable a la charge de la preuve ...

.... à une cause de déchéance que l'administration doit établir.

La disposition anti-abus – l'article 183bis du CIR

« L'opération ne peut avoir comme objectif, ou comme l'un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscales.

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

Portée de la disposition anti-abus - Jurisprudence de la CJUE

Quelques arrêts essentiels:

C-28/95 - *Leur Bloem* – arrêt du 17 juillet 1997

C321/05 – *Kofoed* – arrêt du 5 juillet 2007

C-352/08 – *Zwijnenburg* – arrêt du 20 mai 2010

C-126/10 - *Foggia* – arrêt du 10 novembre 2011

Portée de la disposition anti-abus - Jurisprudence de la CJUE

- La disposition s'inscrit dans le cadre plus général de l'interdiction de l'abus de droit communautaire
- La disposition anti-abus ne peut être invoquée
 - qu'à titre exceptionnel
 - et dans des cas particuliers
- L'« évvasion fiscale » que permet de prévenir la disposition anti-abus ne vise que les impôts concernés par la Directive (en Belgique les impôts sur les revenus)

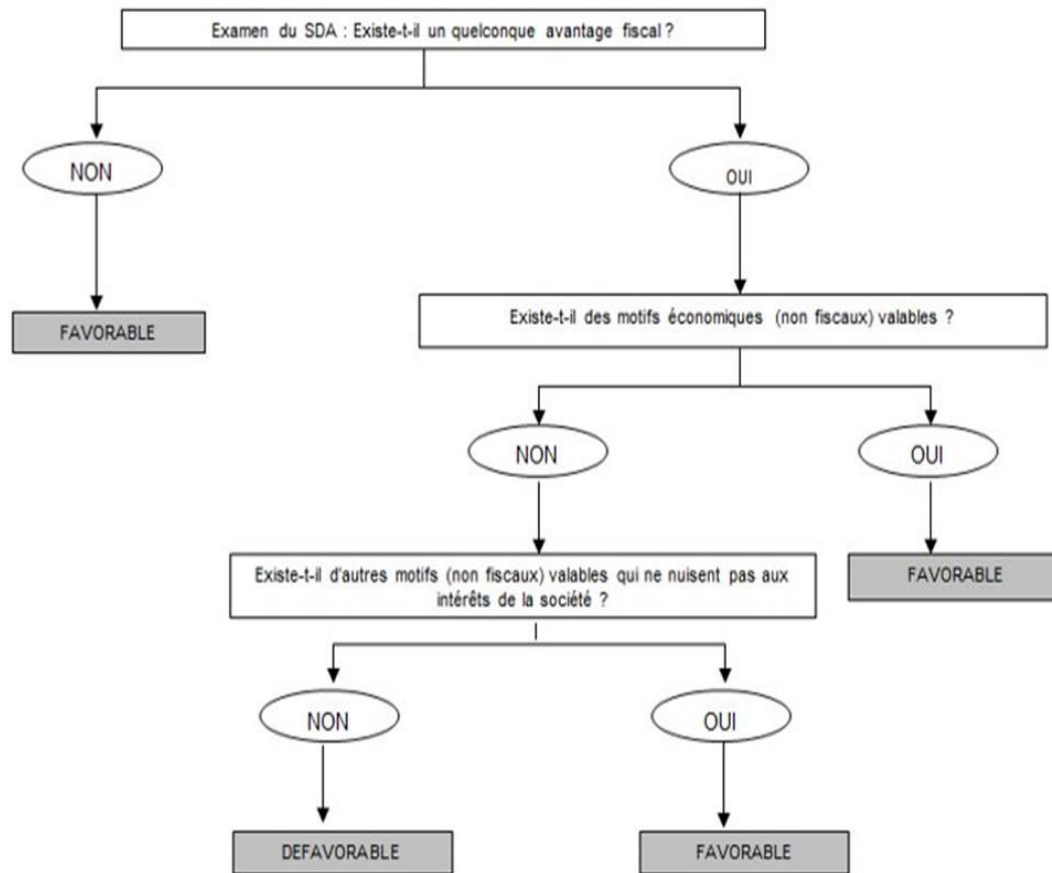
Portée de la disposition anti-abus - l'objectif d'évasion fiscale

- La charge de la preuve repose sur l'administration
 - preuve directe
 - preuve indirecte par présomption : l'opération n'est pas réalisée pour des motifs économiques valables
- Motifs économiques valables : tout avantage économique suffit-il ? Ex.: économie de frais de publication ? Cf. arrêt Foggia

Portée de la disposition anti-abus - l'objectif d'évasion fiscale

- L'économie d'impôt n'est pas à lui seul un motif économique valable
- Il faut faire une balance entre, d'une part, les avantages économiques invoqués par le contribuable et, d'autre part, les avantages fiscaux escomptés de l'opération

Application par le SDA – (ancien) arbre décisionnel



Application par le SDA – quelques cas récents

- Scission partielle suivie d'une vente d'actions
 - D.A. 2018.012: pas justifiée par motifs économiques valables + abus fiscal au sens de l'article 344
 - D.A. 2019.0596: justifiée par motifs économiques valables – absence d'abus fiscal au sens de l'article 344 – réinvestissement du prix
 - D.A. 2019.0676: justifiée par motifs économiques valables – création d'une *joint venture* – absence d'abus fiscal au sens de l'article 344

Application par le SDA – quelques cas récents

- Absorption d'une société opérationnelle par une holding en perte – avantages économiques très limités – opération tombe de l'avis du SDA dans le champ de la disposition anti-abus (cas cité dans rapport annuel SDA 2018, p. 52-53)
- Réorganisation en plusieurs étapes dont une fusion – le SDA considère que les mêmes effets auraient été atteints par une liquidation entraînant le précompte mobilier - opération tombe de l'avis du SDA dans le champ de la disposition anti-abus (circonstances d'espèce – cas cité dans rapport annuel SDA 2018, p. 49-52)

Application par le SDA – points d’attention ressortant des décisions récentes

- Fusion impliquant une société structurellement déficitaire : dans la balance des avantages fiscaux, tenir compte de l’effet de la contribution intra-groupe – cf. D.A. 2019.0737
- Confirmation demandée qu’il n’y a pas d’effet de « debt push down » - cf. par ex. D.A. 2019.0644, D.A. 2019,0739
- Confirmation de la situation des plus-values étalées moyennant emploi
- Effet du sens de la fusion suite à l’arrêt de la Cour de cassation du 25 janvier 2019

Merci pour votre attention

Jean-Michel Degée
jm.degee@arteo.law