

Les aspects TVA et impôts sur les revenus des transmissions d'entreprise

Vincent SEPULCHRE

Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL

Chargé de cours à la Faculté de Droit de l'Université de Liège

Professeur à l'École Supérieure des Sciences Fiscales (ICHEC)

Maître de conférences à H.E.C. – École de gestion de l'Université de Liège

Membre du Tax Institute de l'Université de Liège

Maître de conférences à l'U.L.B.

TABLE DES MATIÈRES

I.	La cession d'entreprise constituée en personne morale	104
A.	Aspects en matière d'impôts sur les revenus	104
B.	Aspects TVA	107
1.	Cas de cession de titres non imposable à la TVA	108
2.	Cas de cession de titres imposable à la TVA mais exemptée par l'article 44, § 3, 10°, CTVA	109
II.	La cession de l'universalité du patrimoine affecté à l'entreprise	110
A.	Aspects en matière d'impôts sur les revenus	110
B.	Aspects TVA	112
1.	Généralités	112
2.	Les conditions d'application de l'article 11 du Code de la TVA	113

Il faut distinguer, pour les impôts sur les revenus et la TVA, la cession d'entreprise selon deux hypothèses :

- 1° l'entreprise peut consister en une personne morale comportant un capital social : dans ce cas, la cession peut prendre la forme :
 - soit de la cession de cette personne morale en tant que telle, par la cession des titres représentatifs du capital de cette personne morale ;
 - soit de la cession du patrimoine ou d'une partie du patrimoine de cette personne morale ;
- 2° l'entreprise peut consister en une personne juridique ne comportant pas de capital social (personne physique, organisme public, a.s.b.l.,...) : dans ce cas, la cession ne pourra prendre la forme que d'une cession du patrimoine ou d'une partie du patrimoine affecté à l'entreprise par la personne juridique qui exerce l'activité.

Certes, dans tous ces cas, la visée sera identique, à savoir la cession d'une activité. Cependant, s'il s'agit d'une cession de titres représentatifs du capital d'une telle entreprise, cette cession constituera effectivement une *cession de l'entreprise elle-même* constituée en personne morale, et, s'il s'agit d'une cession

directe de l'universalité du patrimoine affecté à cette entreprise, il ne s'agira que d'une *cession du patrimoine affecté à l'entreprise*, sans pour autant cession de la personne juridique exerçant effectivement l'activité.

Les éléments qui suivent sont donc applicables, qu'il s'agisse d'une transmission à titre gratuit, ou d'une transmission à titre onéreux de l'entreprise (par exemple à un enfant, pour qu'une cession à titre onéreux de l'entreprise à cet enfant ne perturbe pas le calcul des réserves successorales vis-à-vis de ses frères et sœurs, applicables en cas de donation).

I.

La cession d'entreprise constituée en personne morale

A. Aspects en matière d'impôts sur les revenus

Une cession d'entreprise constituée en personne morale, par une personne physique, pose les consé-



quences fiscales suivantes, dont la troisième du c) ci-dessous est spécifique aux apports de parts à une autre société.

a) *La taxation des plus-values internes à l'impôt des personnes physiques sur la cession de parts à un tiers ou sur l'apport des actions et parts des sociétés de patrimoine et d'exploitation à la société holding : l'article 90, 1°, C.I.R. 92.*

Ces dernières années, l'administration fiscale montre une fâcheuse tendance à considérer les plus-values internes (plus-values dégagées notamment lors de l'apport, par une personne physique, d'actions ou parts de sociétés opérationnelles à des sociétés holdings) comme des revenus divers, taxables conformément à l'article 90, 1°, C.I.R. 92.

Selon le prescrit de l'article 90, 1° dudit Code, « les revenus divers sont : "1° [...] les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers" ».

Il résulte de cette disposition que tout bénéfice ou profit résultant de prestations, d'opérations ou de spéculations, réalisées en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, est imposable au taux de 33 % au titre de revenus divers (art. 171, 1°, a), C.I.R. 92), à moins qu'il ne s'agisse d'opérations relatives à des biens immobiliers, valeurs de portefeuille ou objets mobiliers, s'inscrivant dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Toutefois, le Service des Décisions anticipées a également mis à cette taxation un certain nombre de limites acceptées par l'administration. Sans en faire une analyse approfondie, dépassant le cadre du présent support, relevons que, selon plusieurs décisions récentes du SDA¹, les plus-values d'apport réalisées par une personne physique lors de l'apport de la totalité de ses participations dans des sociétés à une société holding ne sont pas imposables sur base des articles 90, 1° et 90, 9°, 1^{er} tiret du Code des impôts sur les revenus eu égard, entre autres, à ses engagements et conformément à la réponse faite par Monsieur le ministre des Finances, à savoir si :

- aucune réduction de capital n'est effectuée par la société holding pendant une période de trois ans à compter de l'apport ;

- aucune réduction de capital n'est effectuée par la société opérationnelle pendant une période de trois ans à compter de l'apport, sauf si ces moyens sont utilisés par la société holding dans le cadre, par exemple, de nouveaux investissements ou du financement d'autres sociétés du groupe ou d'entreprises liées, sans que ces flux financiers puissent bénéficier aux actionnaires personnes physiques ;

- pendant une période de trois ans à compter de l'apport, la distribution de dividendes par la société opérationnelle n'est pas modifiée par rapport à précédemment (à savoir avant l'apport à la société holding). Des dividendes plus élevés peuvent toutefois être distribués s'il est démontré que ces dividendes sont utilisés dans le cadre, par exemple, de nouveaux investissements ou du financement d'autres sociétés du groupe ou d'entreprises liées. Les dividendes supplémentaires ne peuvent cependant être distribués aux actionnaires personnes physiques. Les dividendes supplémentaires peuvent également être utilisés pour le paiement d'actionnaires qui souhaitent se retirer et qui ne sont pas concernés par l'opération d'apport ;

ET

- pendant une période de trois ans à compter de l'apport, les *managements fees*, rémunérations de dirigeants d'entreprise, etc. payés par la société opérationnelle, correspondent aux rémunérations antérieures de dirigeants d'entreprise. Les flux financiers de la société opérationnelle vers la société holding peuvent être supérieurs aux rémunérations antérieures de dirigeants d'entreprise s'il apparaît qu'ils rémunèrent des prestations effectives (par exemple comptabilité, personnel,...) qui étaient effectuées auparavant au niveau de la société opérationnelle et qui sont dorénavant effectuées par la holding (éventuellement avec transfert du personnel concerné) et qui sont évaluées conformément au marché.

Toutefois, depuis lors, le Service des Décisions anticipées a publié sur son site un avis (dernière version en date du 26 novembre 2013)² qui tient compte de la jurisprudence en la matière. L'annexe de ce nouvel avis détaille les critères qui pourront être retenus pour l'appréciation normale d'un patrimoine privé :

1. l'existence ou l'absence de motifs économiques ;

1. Voy. notamment déc. ant. n° 2013.216 du 26 novembre 2013 et n° 2013.394 du 22 octobre 2013.

2. Décision relative aux plus-values sur actions et part publiée sur le site www.ruling.be.

2. le caractère complexe ou ingénieux de l'opération ;
3. l'opération implique des sociétés récemment constituées ;
4. l'importance de la plus-value ;
5. le mode de financement et les éventuelles cautions ;
6. la capacité de financement de la société acquéreuse ;
7. la distribution de dividendes entre le moment de l'acquisition des actions des sociétés concernées par l'opération et le moment de l'opération projetée ;
8. les opérations doivent être appréhendées dans leur globalité, qu'il soit fait usage ou non de sociétés qui sont contrôlées par le demandeur, ou qu'il soit fait recours ou non à des spécialistes. Il est question plus particulièrement d'analyser la façon dont le patrimoine est géré ;
9. l'estimation des parts.

Plus récemment, la décision n° 2015.040 du 13 mai 2015 n'évoque pas ces conditions mais insiste sur la durée de détention des actions et parts par l'apporteur fondateur, pour une durée de plus de quinze ans dans le cas d'espèce, sur l'absence de mécanismes complexes dans leur mode d'acquisition, notamment, et sur le fait que l'opération projetée ne comporte pas un risque élevé³. Les décisions les plus récentes rappellent également la juste évaluation des parts, la présence d'un objectif de planification familiale et la distribution préalable des liquidités excédentaires⁴.

Bien que les décisions rendues par le Service des Décisions anticipées présentent une certaine constance, elles ne sont cependant pas constitutives de sécurité juridique pour les tiers à l'opération. Tout au plus sont-elles, pour ceux-ci, indicatives de la position adoptée par l'administration dans une situation déterminée. Et pour cause, l'avis rendu par le SDA se base sur l'opération propre et unique qui lui est présentée et n'a d'effets qu'à l'égard du demandeur. Un contribuable ne peut ainsi se prévaloir d'une décision qui aurait été rendue en faveur d'un autre pour la transposer à sa situation personnelle et l'invoquer le cas échéant.

Ainsi, afin de bénéficier de la pleine sécurité juridique, il est recommandé de solliciter, préalablement à une telle opération, le Service des Décisions

anticipées afin de lui exposer les faits dont question et d'obtenir, éventuellement en se basant sur d'autres avis déjà rendus, le point de vue de l'administration quant à l'opération que le contribuable entend réaliser et ses conséquences fiscales.

Par ailleurs, compte tenu de l'évolution de la législation et plus précisément de la modification de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. 92 instaurant la nouvelle disposition anti-abus, il importe que l'opération présentée au SDA ne soit pas motivée par des considérations purement fiscales, mais d'ordre économique, financier ou familial, telles que par exemple :

- la centralisation de diverses activités au niveau du holding, telles que le management financier, le marketing, la gestion du personnel, l'administration,...
- la possibilité de mener une gestion cohérente ;
- le recentrage de l'activité et la mise à disposition d'une assise financière plus stable afin de financer les activités de la société holding et/ou de ses filiales ;
- assurer une synergie entre les différentes filiales, et ce à un coût moindre ;
- étendre et développer les activités d'un groupe européen en Belgique grâce à une holding ;
- le traitement égalitaire des intérêts des actionnaires ;
- assurer la pérennité de l'activité de l'entreprise familiale.

Enfin, il convient de préciser qu'un ruling favorable obtenu préalablement à l'apport des parts d'une société opérationnelle à la holding ne constitue plus une assurance d'exonération du contribuable si ce dernier venait à réaliser ultérieurement une autre opération (ex : une réduction de capital ou une liquidation). Et pour cause, quand bien même le demandeur se serait engagé à ne pas liquider la société, l'administration fiscale pourrait toujours invoquer l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. 92 si elle parvenait à établir l'unité d'intention dans le chef du contribuable au moment de l'apport. Cette position a d'ailleurs été confirmée par le Service des Décisions anticipées dans un avis du 28 novembre 2013 selon lequel une opération ultérieure à l'apport des parts au holding, telle qu'une réduction de capital, sera examinée à la lumière des dispositions du nouvel article 344, § 1^{er}, C.I.R. 92.

- b) *La taxation des plus-values en dehors de la gestion normale du patrimoine privé ou en cas de cession à une société hors Espace économique européen : l'article 90, 9^o, C.I.R. 92.*

Les plus-values sur actions ou parts qui :

3. Voy. aussi, notamment, les déc. ant. n° 2015185 du 9 juin 2015 et n° 2015.158 du 2 juin 2015.

4. Déc. ant. n° 2015.421 du 28 octobre 2015 et n° 2015.479 du 20 octobre 2015.



- soit, sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé ;
- soit, sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à une personne morale visée à l'article 227, 2° ou 3°, C.I.R. 92 (société étrangère) dont le siège social, le principal établissement ou le siège de direction ou d'administration n'est pas situé dans un État membre de l'Espace économique européen, d'actions ou parts représentatives de droits sociaux d'une société résidente si, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, le cédant, ou son auteur dans les cas où les actions ou parts ont été acquises autrement qu'à titre onéreux, a possédé directement ou indirectement, à lui seul ou avec son conjoint, ses descendants, ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement et ceux de son conjoint, plus de 25 p.c. des droits dans la société dont les actions ou parts sont cédées.

Sont également considérés comme des revenus divers, soumis à l'impôt des personnes physiques au taux de 33 % pour le premier tiret qui précède (art. 90, 9°, premier tiret, et 171, 1°, a), C.I.R. 92), ou au taux de 16,5 % pour le deuxième tiret qui précède (art. 90, 9°, premier tiret, et 171, 4°, e), C.I.R. 92).

c) *Le nouvel article 184, alinéa 3, C.I.R. 92.*

La loi-programme du 25 décembre 2016 a modifié l'article 184, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 92, lequel dispose désormais comme suit : « Dans l'éventualité d'un apport d'actions ou parts pour lequel les plus-values, soit, sont exonérées en vertu de l'article 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er} et 2°, et ne tombent pas sous l'exonération des plus-values sur actions ou parts prévue à l'article 192, soit, ne sont pas imposables conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 9°, premier tiret, ou à l'article 228, § 2, 9°, h, le capital libéré à l'occasion de l'échange de nouvelles actions ou parts émises par la société bénéficiaire de l'apport est égal à la valeur d'acquisition des actions ou parts apportées dans le chef de l'apporteur. À défaut de pouvoir établir celle-ci, le capital libéré est censé correspondre à la valeur du capital libéré représenté par les actions ou parts apportées, dans le capital libéré total de la société dont elles sont représentatives. Pour le reste, cet apport est considéré comme une réserve taxée ».

En raison de cette modification législative en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, en cas d'apport par une personne physique (si elle résidente fiscale

belge, notamment, même à l'égard d'un apport des actions d'une société étrangère à une société étrangère⁵), des actions qu'elle détient dans des sociétés de patrimoine et d'exploitation à une société holding à constituer, le capital libéré de cette dernière serait limité à la valeur d'acquisition desdites actions dans le chef des apporteurs. *Par conséquent, toute réduction de capital ou liquidation ultérieure de la holding nouvellement créée verrait la différence entre la valeur vénale des actions apportées et leur valeur de constitution soumise en Belgique à taxation mobilière de 30 % actuellement (art. 18, alinéa 1^{er}, 2°, C.I.R. 92).*

Enfin, même si ce texte légal ne vise formellement que l'apport des actions et parts dans la société holding, la vente des actions et parts à cette société préalablement constituée ne paraît pas être actuellement une solution sûre juridiquement, sauf acceptation par une décision anticipée du SDA.

À toute fin utile, précisons quand même qu'une telle disposition nouvelle n'entraînerait en réalité aucune charge fiscale supplémentaire par rapport à la situation actuelle, mais juste une anticipation de la taxation des réserves de l'entreprise d'exploitation, au moment d'une éventuelle réduction de capital postérieure financée par les réserves de l'entreprise d'exploitation reversées à la société holding ; en effet, en l'absence d'apport des actions de l'entrepreneur dans son entreprise ou à une nouvelle holding à constituer, toute distribution de réserves effectuée par cette entreprise au profit de l'entrepreneur serait également soumise au précompte mobilier de 30 %.

B. Aspects TVA

Dans ce cas, il y a cession de la personne morale en tant que telle, qui exerce l'activité de l'entreprise ; il y a alors, en réalité, cession des titres représentatifs du capital de cette personne morale.

En TVA, la cession de tels titres constituera une prestation de services, visée par l'article 18, § 1^{er}, du Code belge de la TVA. Cependant, même si cette cession a lieu à titre onéreux, elle ne sera pas soumise à la TVA :

- soit que la cession ne soit pas imposable à la TVA, lorsque le cédant n'est pas un assujetti à la TVA ou lorsque le cédant est un assujetti à la TVA mais qu'il n'agit pas, lors de cette cession, en tant qu'assujetti à la TVA (voy. point 1, *infra*) ;

5. D.-E. PHILIPPE, « Quand le législateur s'attaque aux plus-values internes... », in *Le droit fiscal en 2017 – Questions choisies*, CUP, n° 172, Limal, Anthemis, pp. 113 et 117.

- soit que la cession, effectuée par un assujetti agissant en tant que tel, soit par conséquent imposable à la TVA, mais qu'elle soit alors exemptée de la TVA par l'article 44, § 3, 10°, du Code belge de la TVA (voy. point 2, *infra*).

Sont ainsi exonérées des opérations qui visent à céder des actions de sociétés mais qui, en dernière analyse, portent sur des biens immobiliers détenus par ces sociétés et leur transfert (indirect). L'exception à cette exonération qui est prévue à l'article 135, 1., f), de la directive européenne TVA 2006/112/CE du 20 novembre 2006 (exception qui exclut de cette exonération des cessions d'actions, les droits ou titres dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble) n'est pas applicable si l'État membre n'a pas fait usage de la possibilité en ce sens, prévue à l'article 15, 2., c), de ladite directive⁶. De même, la Cour de justice s'est prononcée sur l'applicabilité du principe de « non-livraison » lorsqu'une société cédante transfère 30 % des parts d'une société à un cessionnaire, quasi en même temps que le transfert, par les autres actionnaires, de leurs parts ; la Cour juge que la transmission des parts d'une société, à laquelle le cédant fournit également des services de direction soumis à la TVA, ne constitue pas la transmission d'une universalité de biens ou de services de la société sous-jacente, même si les autres actionnaires transfèrent le reste des parts quasi en même temps à la même personne⁷.

1. Cas de cession de titres non imposable à la TVA

Dans la première hypothèse, le cédant n'est pas un assujetti à la TVA ou, si le cédant est un assujetti à la TVA, il n'agit pas, lors de cette cession, en tant qu'assujetti à la TVA (art. 4 CTVA).

Cette hypothèse renvoie donc à une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, relative à la qualité d'assujetti à la TVA lors de l'achat, de la détention et de la vente de participations financières dans d'autres entreprises, ainsi que de la perception de dividendes rapportés par de telles participations financières.

1° *En ce qui concerne l'acquisition et la cession des participations dans des sociétés*, ces opérations sont par contre des services visés par le Code de la TVA, vu qu'elles procurent à un tiers un avantage moyennant paiement (le titre contre une somme

d'argent) ; la cession de ces titres ne sera toutefois imposable à la TVA que si le cessionnaire peut être considéré comme agissant dans l'exercice d'une activité économique (voy. ci-après).

2° *En ce qui concerne l'exercice d'une activité économique*,

- lors d'opérations d'acquisition et de cessions de participations dans des sociétés,
- lors de la détention de participations dans des sociétés,

il faut noter dès l'abord que, selon la Cour de justice, l'éventuel dividende, fruit d'une détention de parts sociales dans une société, résulte de la simple propriété du bien, sans pouvoir être considéré comme la contre-prestation d'un acte ou d'une opération économique déterminée de l'actionnaire, vu qu'un simple investissement financier ne peut être considéré comme une opération imposable visant à retirer du bien acquis des recettes ayant un caractère de permanence et procurant un avantage à un tiers, lorsque le bien acquis n'est pas ensuite mis à disposition d'un tiers contre rémunération⁸.

Corrélativement, les activités qu'une telle société holding exerce en tant qu'actionnaire, associé ou administrateur d'une ou de plusieurs de ses sociétés filiales ou qui font partie du fonctionnement interne de la société holding, notamment dans ses relations avec ses propres actionnaires (par exemple, le vote dans les organes ou les mandats d'administrateur), sans contrepartie supplémentaire spécialement liée à ces activités, ne constituent pas non plus des services imposables à la TVA⁹.

De ce fait, compte tenu précisément de ce que le montant du dividende dépend ainsi partiellement d'un aléa et que le droit au dividende est seulement fonction de la détention de participations, il n'existe pas entre le dividende et une prestation de

6. C.J.U.E., 5 juillet 2012, arrêt *DTZ Zadelhoff vof*, C-259/11.

7. C.J.U.E., 30 mai 2013, arrêt *X BV*, C-651/11.

8. C.J.C.E., 20 juin 1991, arrêt *Polysar Investments Netherlands BV c. Staatssecretaris van Financiën*, C-60/90, *Rec.*, 1991, I-3111 ; *R.G.F.*, 1992, p. 131 ; *F.J.F.*, 1992, p. 388 ; C.J.C.E., 22 juin 1993, arrêt *Sofitam SA (anciennement Satam SA) c. Ministre chargé du Budget*, C-333/91, *Rec.*, 1993, I-3513 ; *Rev. TVA*, n° 109, p. 756 ; *Cour. fisc.*, 1993, p. 589 ; C.J.C.E., 14 novembre 2000, arrêt *Floridienne SA et Berginvest SA c. État belge*, C-142/99, *Rec.*, 2000, I-9567 ; *R.G.F.*, 2001, p. 337, note S. HENRION ; *F.J.F.*, 2001, p. 559 ; *T.F.R.*, 2001, p. 696, note J. VAN DER PAAL ; *A.F.T.*, 2001, p. 81, note L. VANDENBERGHE ; *Rev. TVA*, 2002, p. 229 ; C.J.C.E., 21 octobre 2004, arrêt *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) c. État belge*, C-8/03, *Rec.*, 2004, I-10157 ; *F.J.F.*, 2005, p. 252.

9. C.J.C.E., 20 juin 1991, arrêt *Polysar Investments Netherlands B.V.*, C-60/90, concl. de l'avocat général Walter Van Gerven, *Rec.*, 1991, I-3121 ; *R.G.F.*, 1992, p. 131 ; *F.J.F.*, 1992, p. 388 ; C.J.C.E., 14 novembre 2000, arrêt *Floridienne SA et Berginvest SA c. État belge*, C-142/99, *Rec.*, 2000, I-9567 ; *R.G.F.*, 2001, p. 337, note S. HENRION ; *F.J.F.*, 2001, p. 559 ; *T.F.R.*, 2001, p. 696, note J. VAN DER PAAL ; *A.F.T.*, 2001, p. 81, note L. VANDENBERGHE ; *Rev. TVA*, 2002, p. 229.



services, même fournie par un actionnaire qui perçoit ce dividende, de lien direct nécessaire pour que celui-ci puisse constituer la contrepartie desdits services, de sorte que la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA¹⁰. Évidemment, à partir du moment où les activités de cette personne dépassent ce cadre, il y aurait existence de services imposables à la TVA, au vu de leur accomplissement dans le cadre d'une activité économique, comme par exemple dans les cas suivants :

- si une société réalise des transactions qui vont au-delà des activités d'un simple investisseur agissant dans le cadre d'une gestion normale de ses avoirs ; il s'agit du cas de la société qui achète et qui vend régulièrement des actions en vue de dégager des bénéfices de ces transactions ; en pareil cas, l'activité ne consiste plus en la simple perception de dividendes, mais les transactions répétées d'achat et de vente peuvent être considérées comme faisant l'objet d'une activité économique imposable à la TVA, vu qu'il y a exercice d'une activité commerciale de négociation de titres¹¹ ;
- si la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation, en exerçant par conséquent d'autres activités que celles liées à ses prérogatives d'actionnaire, d'associé ou d'administrateur¹² (par

exemple, des conseils de gestion, des audits, des services de refacturation, des services administratifs, comptables et informatiques,..., procurés moyennant rémunération).

Cependant, compte tenu précisément de ce que le montant du dividende dépend ainsi partiellement d'un aléa et que le droit au dividende est seulement fonction de la détention de participations, il n'existera de toute façon pas, entre le dividende et une prestation de services, de lien direct nécessaire pour que celui-ci puisse constituer la contrepartie desdits services, même dans le cas de fourniture de tels services par un actionnaire qui perçoit ce dividende¹³.

Il faut en effet conclure aujourd'hui qu'une telle immixtion, contrairement à certaines interprétations passées, n'entraîne pas pour autant l'imposabilité des dividendes. Une telle immixtion ne saurait en effet pas changer le « statut TVA » des dividendes et leur caractère intrinsèquement non imposable à la TVA ; elle ne fait que donner le caractère d'activité économique aux services fournis par le détenteur de la participation financière à la société où s'est opérée la prise de participation, à partir du moment où ces services peuvent être considérés comme effectués à titre onéreux, *indépendamment des dividendes*.

De ce fait, il n'y aura cession des titres, imposable à la TVA, que dans ces deux derniers cas, dont la solution figure au point 2, *infra*.

En dehors de ces cas, le cessionnaire des titres n'agira pas en tant qu'assujetti, de sorte que cette cession de titres ne sera pas imposable à la TVA.

2. Cas de cession de titres imposable à la TVA mais exemptée par l'article 44, § 3, 10°, CTVA

Dans la deuxième hypothèse, le cédant agit en tant qu'assujetti à la TVA dans le cadre de la cession des titres.

10. C.J.C.E., 27 septembre 2001, arrêt *Cibo Participations SA c. France*, C-16/00, *Rec.*, 2001, I-6663 ; *T.F.R.*, 2001, p. 1148, note D. STAS ; *F.J.F.*, 2001, p. 735.

Dans le même sens sur le fait que l'imixtion d'un holding dans la gestion de ses filiales constitue une activité économique, uniquement dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de la sixième directive, et ce sans tenir compte du dividende, voy. aussi C.J.C.E., 12 juillet 2001, ordonnance *Welthgrove BV c. Pays-Bas*, C-102/00, *Rec.*, 2001, I-5679 ; *F.J.F.*, 2001, p. 715 ; C.J.C.E., 14 novembre 2000, arrêt *Floridienne SA et Berginvest SA c. État belge*, C-142/99, *Rec.*, 2000, I-9567 ; *R.G.F.*, 2001, p. 337, note S. HENRION ; *F.J.F.*, 2001, p. 559 ; *T.F.R.*, 2001, p. 696, note J. VAN DER PAAL ; *A.F.T.*, 2001, p. 81, note L. VANDENBERGHE ; *Rev. TVA*, 2002, p. 229 ; C.J.C.E., 29 octobre 2009, arrêt *AB SKF*, C-29/08, *Rec.*, 2009, I-10413 ; *R.G.F.*, 2001, p. 337, note S. HENRION ; *F.J.F.*, 2001, p. 559 ; *T.F.R.*, 2001, p. 696, note J. VAN DER PAAL ; *A.F.T.*, 2001, p. 81, note L. VANDENBERGHE ; *Rev. TVA*, 2002, p. 229.

11. C.J.C.E., 20 juin 1991, arrêt *Polysar Investments Netherlands B.V.*, C-60/90, *Rec.*, 1991, I-3111 ; *R.G.F.*, 1992, p. 128 ; *F.J.F.*, 1992, p. 388 ; C.J.C.E., 20 juin 1996, arrêt *Wellcome Trust Ltd*, C-155/94, *Rec.*, 1996, I-3042 ; *Rev. TVA*, n° 127, p. 307 ; *F.J.F.*, 1997, p. 270 ; *Courr. fisc.*, 1996, p. 476 ; *R.G.F.*, 1996, p. 421 ; *A.F.T.*, 1996, p. 465 ; C.J.C.E., 29 avril 2004, arrêt *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM)*, anciennement *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM)*, C-77/01, *Rec.*, 2004, I-4295 ; *T.F.R.*, 2004, p. 805 ; *F.J.F.*, 2005, p. 335 ; C.J.C.E., 21 octobre 2004, arrêt *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) c. État belge*, C-8/03, *Rec.*, 2004, I-10157 ; *F.J.F.*, 2005, p. 252.

12. C.J.C.E., 20 juin 1991, arrêt *Polysar Investments Netherlands B.V.*, C-60/90, *Rec.*, 1991, I-3111 ; *R.G.F.*, 1992, p. 128 ; *F.J.F.*, 1992, p. 388 ;

.....
C.J.C.E., 20 juin 1996, arrêt *Wellcome Trust Ltd*, C-155/94, *Rec.*, 1996, I-3042 ; *Rev. TVA*, n° 127, p. 307 ; *F.J.F.*, 1997, p. 270 ; *Courr. fisc.*, 1996, p. 476 ; *R.G.F.*, 1996, p. 421 ; *A.F.T.*, 1996, p. 465 ; C.J.C.E., 14 novembre 2000, arrêt *Floridienne SA et Berginvest SA c. État belge*, C-142/99, *Rec.*, 2000, I-9567 ; C.J.C.E., 29 octobre 2009, arrêt *AB SKF*, C-29/08, *Rec.*, 2009, I-10413 ; *R.G.F.*, 2001, p. 337, note S. HENRION ; *F.J.F.*, 2001, p. 559 ; *T.F.R.*, 2001, p. 696, note J. VAN DER PAAL ; *A.F.T.*, 2001, p. 81, note L. VANDENBERGHE ; *Rev. TVA*, 2002, p. 229.

13. C.J.C.E., 14 novembre 2000, arrêt *Floridienne SA et Berginvest SA c. État belge*, C-142/99, *Rec.*, 2000, I-9567 ; *R.G.F.*, 2001, p. 337, note S. HENRION ; *F.J.F.*, 2001, p. 559 ; *T.F.R.*, 2001, p. 696, note J. VAN DER PAAL ; *A.F.T.*, 2001, p. 81, note L. VANDENBERGHE ; *Rev. TVA*, 2002, p. 229.

Dans ce cas, même si le cédant agit en tant qu'assujetti à la TVA pour une telle cession localisée en Belgique pour la TVA, cette opération imposable à la TVA belge sera toutefois exemptée de la TVA par l'article 44, § 3, 10°, du Code belge de la TVA (que la cession ait lieu sous la forme d'une vente pure et simple ou sous la forme d'un apport en société rémunéré par des parts sociales dans la société destinataire).

Cependant, il faut souligner que cet allègement fiscal n'est pas neutre : les exemptions de la TVA prévues par l'article 44 du Code de la TVA n'ouvrent en effet pas de droit à déduction au cédant pour ses TVA en amont (sauf application de l'article 45, § 1^{er}, 4° et 5°, CTVA, lorsqu'il s'agit de biens exportés ou lorsque le cocontractant est établi en dehors de l'Union européenne).

II.

La cession de l'universalité du patrimoine affecté à l'entreprise

A. Aspects en matière d'impôts sur les revenus

En principe, les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature et les revenus qui y sont assimilés, à savoir, notamment (art. 23, § 1^{er}, 1° à 3°, C.I.R. 92) :

- 1° les bénéficiaires ;
- 2° les profits ;
- 3° les bénéficiaires ou profits d'une activité professionnelle antérieure.

Or, ces bénéficiaires et profits d'une activité professionnelle exercée antérieurement par le bénéficiaire ou par la personne dont celui-ci est l'ayant cause, visés par cet article 23, § 1^{er}, 3°, C.I.R. 92, sont, notamment (art. 28, alinéa 1^{er}, 1° et 2°, C.I.R. 92) :

- 1° les revenus qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'entreprise ou de l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative et qui proviennent de plus-values sur des éléments de l'actif affectés à l'activité professionnelle ;
- 2° les revenus qui sont obtenus ou constatés postérieurement à la cessation et qui proviennent de l'activité professionnelle antérieure.

Ces revenus tirés de la cessation d'activité par la transmission d'une entreprise à un tiers sont donc en principe soumis à l'impôt des personnes physiques.

Ce principe doit toutefois être tempéré par les éléments suivants.

1° *D'une part, certaines plus-values sont exonérées :*

- a) les plus-values sur les immeubles non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles sont totalement et inconditionnellement exonérées, sans préjudice de leur taxation à titre de revenus divers conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 8°, C.I.R. 92 (cession dans les huit ans de l'acquisition à titre onéreux, ou dans les trois ans de l'acquisition par voie de donation et dans les huit ans de l'acquisition à titre onéreux par le donateur) (art. 44, § 2, C.I.R. 92) ;
 - b) les plus-values de cessation définies à l'article 28, alinéa 1^{er}, 1°, C.I.R. 92, précité ; en ce compris les plus-values obtenues ou constatées en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive d'une ou de plusieurs branches d'activité, sont entièrement mais temporairement exonérées (art. 46, § 1^{er}, C.I.R. 92) :
 - lorsque soit l'exploitation, soit l'activité professionnelle, soit une ou plusieurs branches d'activité sont continuées par le conjoint ou par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe de la personne qui a cessé l'exploitation, l'activité professionnelle ou la branche d'activité ;
 - lorsqu'elles sont obtenues ou constatées à l'occasion de l'apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens à une société moyennant la remise d'actions ou parts représentatives du capital social de cette société (aux conditions que la société qui reçoit l'apport soit une société résidente ou intra-européenne, que l'opération soit réalisée conformément aux dispositions du Code des sociétés en la matière et, le cas échéant, conformément aux dispositions du droit des sociétés analogues dans un autre État membre de l'Union européenne qui s'appliquent à la société intra-européenne apporteuse ou bénéficiaire, et que l'opération n'ait pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale) ;
 - lorsqu'elles sont obtenues ou constatées à l'occasion d'un apport à une société agricole qui, pour la période imposable au cours de laquelle l'apport est effectué, est considérée comme dénuée de la personnalité juridique.
- Dans ces cas, les amortissements, déductions pour revenus de brevets, déductions pour revenus d'innovation, déductions pour investissement, crédits d'impôt pour recherche et



développement, moins-values ou plus-values, à prendre en considération dans le chef du nouveau contribuable, sur les actifs délaissés par l'ancien contribuable, sont déterminés comme si ces actifs n'avaient pas changé de propriétaire sauf dans les cas où il est fait application de l'article 90, alinéa 1^{er}, 8^o, C.I.R. 92 (art. 46, § 2, alinéa 1^{er}, C.I.R. 92).

Les dispositions des articles 44, 44bis, 44ter, 45, 47, 48 et 361 à 363 C.I.R. 92 restent applicables aux plus-values, réductions de valeur, provisions, sous-estimations, surestimations, subsides et créances existant chez l'ancien contribuable dans la mesure où ces éléments se retrouvent chez le nouveau contribuable (art. 46, § 2, alinéa 2, C.I.R. 92). Toutefois, dans les cas visés aux articles 44bis, 44ter et 47 (étalement de la plus-value), l'opération de continuation d'activité ou d'apport ne peut avoir pour effet une prolongation du délai de remploi au-delà du terme initialement prévu (art. 46, § 2, alinéa 3, C.I.R. 92).

En cas d'apport aux sociétés agricoles visées à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, C.I.R. 92, l'expression « nouveau contribuable » s'entend de l'ensemble des associés de telles sociétés, y compris les ayants droit agréés des associés décédés.

2° *D'autre part, certaines plus-values sont taxables à l'impôt des personnes physiques, sous un taux distinct (sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt État afférent aux autres revenus, est supérieur à l'impôt normalement calculé ; art. 171, alinéa 1^{er}, première phrase, C.I.R. 92), depuis le 1^{er} janvier 2018 :*

a) sans préjudice de l'application du b) et du c) ci-après, les plus-values de cessation sur des immobilisations incorporelles visées à l'article 28, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R. 92, dans la mesure où elles n'excèdent pas les bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction d'activité, sont soumises à l'impôt au taux distinct de 33 % (art. 171, 1^o, c), C.I.R. 92).

Par bénéfices ou profits nets imposables de chacune des années visées à l'alinéa précédent, on entend les revenus déterminés conformément à l'article 23, § 2, 1^o, C.I.R. 92 mais à l'exception des revenus imposés distinctement conformément aux articles 171 à 174, C.I.R. 92 (art. 171, 1^o, c), C.I.R. 92) ;

b) les plus-values de cessation visées à l'article 28, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R. 92 obtenues ou constatées à l'occasion de la cessation d'activité à partir de

l'âge de 60 ans ou à la suite du décès ou à l'occasion d'une cessation définitive forcée sur :

- des immobilisations incorporelles dans la mesure où elles n'excèdent pas la limite visée au a) ci-avant,
 - des actifs autres que des immobilisations incorporelles,
- sont soumises à l'impôt au taux distinct de 10 % (art. 171, 2^o, a), C.I.R. 92).

Par cessation définitive forcée, on entend la cessation définitive qui est la conséquence d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue, ainsi que la cessation définitive qui résulte d'un handicap visé à l'article 135, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R. 92 ;

c) sans préjudice de l'application du b) ci-avant, les plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles ou financières affectées à l'exercice de l'activité professionnelle depuis plus de 5 ans au moment de leur réalisation, pour lesquelles il n'est pas opté pour la taxation étalée visée à l'article 47 C.I.R. 92, et sur d'autres actions ou parts acquises depuis plus de 5 ans, sont soumises à l'impôt au taux distinct de 16,5 % (art. 171, 4^o, a), C.I.R. 92).

La condition relative à la période d'affectation de cinq ans susmentionnée n'est toutefois pas exigée lorsque les plus-values sont réalisées à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'activité professionnelle ou d'une ou plusieurs branches de celle-ci ;

d) les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure visés à l'article 28, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, a, C.I.R. 92, sont soumis à l'impôt au taux distinct du taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale qui est déterminé sur base de l'impôt dû en application des articles 130 à 145 et 146 à 154, diminué des réductions d'impôt visées aux articles 145/1 à 145/16, 145/24, 146/26, 145/28, 145/32 à 145/35 et 154bis, C.I.R. 92 (art. 171, 5^o, c), C.I.R. 92).

Ces différents taux de taxation peuvent être résumés dans le tableau suivant, applicable à partir du 1^{er} janvier 2018.



	Immobilisations incorporelles	Immobilisations corporelles et financières	Autres actifs	Bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure
Cessation d'activité sans décès et non forcée, avant l'âge de 60 ans	Art. 171, 1°, c), C.I.R. 92 : 33 % (dans la mesure des bénéfices nets imposables des quatre années qui précèdent) et taux normal pour le surplus	Art. 171, 4°, a), C.I.R. 92 : 16,5 %	Taux normal	Art. 171, 5°, c), C.I.R. 92 : taux moyen d'imposition de la dernière année d'activité
Cessation d'activité à partir de l'âge de 60 ans, ou à la suite du décès, ou à l'occasion d'une cessation définitive forcée	Art. 171, 2°, a), C.I.R. 92 : 10 % (dans la mesure des bénéfices nets imposables des quatre années qui précèdent) et taux normal pour le surplus	Art. 171, 2°, a), C.I.R. 92 : 10 %	Art. 171, 2°, a), C.I.R. 92 : 10 %	

B. Aspects TVA

1. Généralités

En cas de cession du patrimoine affecté à l'entreprise, il y a cession du patrimoine ou d'une partie du patrimoine affecté à l'entreprise par la personne qui exerce l'activité ; il y a alors, en réalité, non pas cession de la personne juridique qui exerce l'activité, mais cession des biens et services affectés à cette activité.

La cession, dans la présente hypothèse, visera le contenu de la « boîte », et non la boîte de la personne juridique elle-même, qui continuera à exister indépendamment de la vidange de son contenu en faveur du cessionnaire.

Or, c'est bien pour ce cas de figure qu'a été créée l'exclusion de l'imposabilité et la fiction de l'article 11 du Code belge de la TVA, fondé sur l'article 19 de la directive européenne TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

Les articles 11 et 18, § 3, du Code belge de la TVA (voy. aussi circ. 74/71, circ. 18/78 et circ. 46/2009) prévoient que n'est considérée, ni comme une livraison de biens, ni comme une prestation de services, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activités, lorsque le cessionnaire est un assujéti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant.

Ainsi, même si l'opération de cession des actifs de l'entreprise comporte des livraisons de biens et/ou

des prestations de services procurant un avantage consommable à un tiers, lorsque cette opération fait partie de la cession d'une universalité de biens (fonds de commerce, branche d'activité, fusion ou scission d'entreprises,...), cette opération est exclue de l'imposabilité à la taxe par le Code de la TVA.

Par dérogation à l'article 10 du Code de la TVA, qui traite de la livraison de biens, il existe donc des cessions de biens qui ne sont pas des livraisons (Comm. TVA, n° 11/2). De la même manière, l'article 18, § 3, du Code de la TVA stipule que les opérations visées à l'article 18, § 1^{er}, du Code de la TVA ne sont pas considérées comme des services si elles sont effectuées dans le cadre de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, sous forme d'apport en société ou autrement, dans les conditions de l'article 11 du Code de la TVA. Il ressort clairement de ceci que l'article 11 du Code de la TVA, via l'article 18, § 3, du même Code s'étend aux biens incorporels (monopole d'achat, clientèle, marques de fabrique, etc.) qui font partie d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité (Comm. TVA, n° 11/3).

Il n'est question ici, ni d'une opération soumise à la taxe, ni d'une opération qui en est exonérée¹⁴.

Pour ce qui concerne spécifiquement les cessions à titre gratuit, on remarquera que la cession gratuite d'un fonds de commerce n'est pas visée à l'article 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, puisqu'elle n'intervient pas à titre onéreux. En tant que telle, elle n'est donc

14. Projet de loi créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, sess. extr. 1968, n° 88/1, p. 20.



pas soumise à la TVA mais elle donne lieu en principe au prélèvement visé à l'article 12, § 1^{er}, premier alinéa, 2^o, du Code de la TVA (prélèvement pour une transmission à titre gratuit) ou à la révision de la déduction relative aux biens cédés, conformément à l'article 5, 4^o (révision de déduction de taxe autre que celle ayant grevé des biens d'investissement sur base de la perte du droit à déduction qui concerne les biens corporels non encore cédés et les services non encore utilisés au moment de cette perte) et à l'article 10, 5^o (révision de la taxe ayant grevé les biens d'investissement suite à la perte de la qualité d'assujetti) de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 (Comm. TVA, n° 11/6 ; circ. 46/2009, point III, 2). D'où l'utilité de faire viser ces cessions à titre gratuit par l'article 11 du Code de la TVA. De la sorte, si l'article 11 du Code de la TVA vise les cessions à titre gratuit alors même qu'elles ne sont en principe pas imposables à la TVA, c'est pour éviter tant ces prélèvements que ces révisions, car le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant ou du donateur (Comm. TVA, n° 11/7 et n° 11/490¹⁵).

La non-imposabilité des articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA joue automatiquement lorsque l'opération concorde avec ce qui figure ci-avant et lorsque le vendeur du fonds de commerce et l'acheteur du fonds de commerce sont deux assujettis avec droit à déduction, même partiel¹⁶ (Comm. TVA, n° 11/86).

Dans le cas d'une telle cession sans TVA, l'acheteur est censé continuer la personne du vendeur vis-à-vis de l'administration fiscale. Il s'agit donc d'une « fiction » : le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant. Ceci suppose que le cessionnaire reprend les droits et surtout les obligations du cédant en matière de TVA. Ceci n'est naturellement pas absolu et concerne les obligations qui naissent après la cession. Le cédant reste toujours tenu de déposer la déclaration et de payer la TVA antérieure à la cession. Ceci vaut aussi pour la déduction de la taxe (Comm. TVA, n° 11/66). D'ailleurs, dans le projet de loi créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, il était clairement énoncé ceci : « *La société bénéficiaire étant censée continuer la personne de l'apporteur, cette société peut exercer, en lieu et place de l'apporteur, les droits à déduction que celui-ci*

possédait encore par rapport aux biens faisant l'objet de l'opération, mais, en revanche, elle est tenue aussi, s'il y a lieu, de procéder aux régularisations des déductions que l'apporteur aurait dû effectuer lui-même s'il n'avait pas fait l'apport considéré »¹⁷.

2. Les conditions d'application de l'article 11 du Code de la TVA

L'exclusion de l'imposabilité TVA des articles 11 et 18, § 3, CTVA, comporte les conditions suivantes :

1^o Une cession, qu'elle ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, qu'elle prenne la forme d'une vente pure et simple, d'un apport en société ou d'un autre contrat de droit civil emportant transfert en faveur d'un tiers.

2^o Une universalité de biens ou une branche d'activité, objet de la cession.

a) Selon la Cour de justice, la notion de « *transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens* » doit être interprétée en ce sens qu'elle couvre le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome, mais qu'elle ne couvre pas la simple cession de biens, telle que la vente d'un stock de produits¹⁸.

Selon le point III, 1.2, de la circulaire administrative n° 46/2009 du 30 septembre 2009, la Cour n'exige pas que tous les éléments de l'entreprise ou de la division de l'entreprise soient cédés. Il suffit, selon elle, qu'un ensemble d'éléments ou qu'une combinaison d'éléments permettant la poursuite d'une activité économique autonome, soit cédé pour pouvoir appliquer le régime particulier de non-livraison.

Dans un autre arrêt du 10 novembre 2011¹⁹, la question de savoir si cet ensemble doit contenir des biens tant mobiliers qu'immobiliers doit être appréciée au regard de la nature de l'activité économique en cause. Si l'exercice de l'ac-

15. Voy. aussi, pour la période antérieure au 1^{er} janvier 1993 durant laquelle l'article 11 CTVA ne visait pas formellement les cessions à titre gratuit,

– déc. adm. n° E.T. 12.236 du 18 mai 1976, *Rev. TVA*, n° 27, p. 317 ;
– quest. parl. n° 207 de Monsieur le Sénateur Capoen du 9 décembre 1992, *Bull. QR*, Sénat, sess. 1992-93, p. 1685.

16. Voy. spécialement Comm. TVA, n° 11/582 et n° 11/583, sur la prise en compte de l'effet réel de l'infraction commise tant pour l'État que pour les assujettis concernés, en cas d'application à tort des articles 11 et 18, § 3, CTVA ou en cas de non-application à tort des articles 11 et 18, § 3, CTVA.

17. Projet de loi créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, sess. extr. 1968, n° 88/1, p. 20.

18. C.J.C.E., 27 novembre 2003, arrêt *Zita Modes Sàrl c. Administration de l'enregistrement et des domaines*, C-497/01, *Rec.*, 2003, I, p. 14393. Sur ce point, voy. aussi les conclusions présentées par l'avocat général Jacobs le 26 septembre 2002 dans cette affaire *Zita Modes*, n° 33 à n° 43.

19. C.J.U.E., 10 novembre 2011, arrêt *Finanzamt Lüdenscheid c. Christel Schriever*, C-444/10, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2011:724.

tivité économique ne nécessite pas l'utilisation de locaux particuliers, la transmission du bien immobilier n'est pas requise ; en revanche, si l'activité économique consiste en l'exploitation d'un ensemble inséparable de biens mobiliers et immobiliers, il est essentiel que le bien immobilier fasse partie des éléments cédés mais il n'est pas nécessaire que la propriété du bien immobilier soit transférée : il suffit que les locaux commerciaux soient mis à la disposition du cessionnaire.

- b) Cette circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009 pose aussi le principe selon lequel il convient d'apprécier la notion d'universalité totale ou partielle de biens dans le chef du cessionnaire et non dans celui du cédant.

Ainsi, selon un autre arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 avril 2004²⁰, relatif à une société allemande qui avait loué des bureaux, acquis des biens d'équipement et fait réaliser des installations dans les bureaux, et qui avait ensuite cédé à une autre société l'intégralité des biens acquis antérieurement, il y a lieu de considérer que la première société est un assujetti au sens de la sixième directive ; en effet, dans la continuité de la jurisprudence antérieure de la Cour, celui qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d'une façon indépendante une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considéré comme un assujetti²¹.

De la sorte, selon la Cour de justice, le fait qu'une personne ne soit assujettie que par la volonté de transmettre un fonds de commerce, et le temps de cette transmission, n'empêche pas que cette personne reste un assujetti à la TVA et que la transmission reste visée par les articles 5, § 8, et

6, § 5, de la sixième directive (art. 11 et 18, § 3, CTVA), et ce même si cette personne n'effectue en réalité aucune opération imposable à la sortie. Tel que cela est repris dans le point III, 1.1, de la circulaire administrative n° 46/2009 du 30 septembre 2009, les commentaires administratifs ont défini l'universalité de biens comme l'ensemble du patrimoine, tant actif que passif, d'une société absorbée ou fusionnée, ou bien encore comme la totalité des éléments composant le fonds de commerce d'une personne physique ou d'une société en liquidation. De même, la branche d'activité se définit comme l'ensemble des biens investis dans une division de l'entreprise et qui constituent, au point de vue technique, une exploitation indépendante capable de fonctionner par ses propres moyens.

Ces dispositions visent encore la cession d'un fonds de commerce par une personne physique (ou par une personne morale, même en liquidation), soit sous forme d'un apport en société, soit en vertu de toute autre convention à titre onéreux ou à titre gratuit ; cette cession doit comprendre tous les éléments du fonds de commerce appartenant au cédant (clientèle, marchandises, mobilier à usage commercial, marques de commerce, brevets, etc.) ; elle est normalement accompagnée – sans que ce soit indispensable – de la location de l'immeuble dans lequel le commerce est exercé ou de la cession du droit au bail sur cet immeuble ; par contre, les créances et les dettes commerciales ne font normalement pas partie de l'opération.

À noter que, selon le point IV, 2.1, de la circulaire administrative n° 46/2009, lorsque, dans le cadre de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité visée par les articles 11 et 18, § 3, CTVA, le cédant souhaite se réserver la propriété de l'immeuble dans lequel l'activité cédée était exploitée et qu'il constitue un bail sur celui-ci au profit du cessionnaire, le changement d'affectation subi par l'immeuble – l'immeuble étant désormais utilisé aux fins d'une activité exemptée de la taxe par l'article 44, § 3, 2°, CTVA – va donner lieu à une révision des déductions des taxes ayant grevé l'acquisition, la transformation ou l'amélioration de cet immeuble, à condition bien entendu que ce changement d'affectation intervienne pendant la période de révision. Il en irait d'ailleurs de même si le cédant mettait l'immeuble gratuitement à la disposition du cessionnaire.

- 3° Un cessionnaire assujetti à la TVA, qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession.

20. C.J.C.E., 29 avril 2004, arrêt *Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR c. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR*, C-137/02, *Rec.*, 2004, I, p. 5547.

21. C.J.C.E., 14 février 1985, arrêt *D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen c. Minister van Financiën*, 268/83, *Rec.*, 1985, p. 655 ; *Rev. TVA*, n° 109, p. 737 ; C.J.C.E., 29 février 1996, arrêt *Intercommunale voor Zeewaterontzitting (INZO) c. État belge*, C-110/94, *Rec.*, 1996, I, p. 857 ; *Rev. TVA*, n° 122, juillet-août 1996, p. 696 ; C.J.C.E., 21 mars 2000, arrêt *Gabalfrisa SL e.a. c. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, C-100/98 à C-147/98, *Rec.*, 2000, I, p. 1577 ; C.J.C.E., 8 juin 2000, arrêt *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl*, C-400/98, *Rec.*, 2000, I, p. 4321 ; *F.J.F.*, 2000, p. 516 ; *R.G.F.*, 2000, p. 346, note H. VANGINDERTAELE ; C.J.C.E., 8 juin 2000, arrêt *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR c. Allemagne*, C-396/98, *Rec.*, 2000, I, p. 4279 ; *F.J.F.*, 2000, p. 523.

