

Note d'observations. – L'objectif d'évasion fiscale et les motifs économiques valables pour l'application de la disposition anti-abus en matière de restructurations de sociétés : un exercice de mise en balance

1. L'arrêt annoté est, à notre connaissance, l'une des rares décisions belges à avoir fait application de la disposition anti-abus en matière de restructurations de sociétés de l'article 183*bis* du Code des impôts sur les revenus de 1992 (CIR). Cette disposition est elle-même la transposition presque mot à mot de la disposition anti-abus de la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, dite Directive fiscale fusions(1).

L'arrêt fait en outre application de plusieurs enseignements de la Cour de justice sur la portée de la disposition anti-abus de la Directive fiscale fusions(2). Et comme on le sait, le choix du législateur belge de rendre cette disposition applicable tant aux restructurations transnationales visées par la directive qu'aux restructurations purement nationales a pour conséquence que les principes relatifs à cette disposition tels qu'interprétés par la Cour de justice s'appliquent tant aux restructurations transnationales que purement nationales(3).

2. L'article 183*bis* du CIR permet à l'administration de refuser d'appliquer le régime d'immunité fiscale à une restructuration de sociétés (fusion, scission, scission partielle, apport de branche d'activité ou d'universalité) lorsqu'elle établit que l'opération a « comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales »(4).

(1) La version initiale de la directive date du 23 juillet 1990. Elle a été modifiée à plusieurs reprises et a été codifiée en 2009 par la directive 2009/133/CE. Sauf mention contraire, je me référerai à la numérotation et au texte de la version codifiée en 2009.

(2) Voir notamment CJUE, 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, affaire C-28/95 ; CJUE, 5 juillet 2007, *Kofoed*, affaire C-321/05 ; CJUE, 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, affaire C-352/08 ; CJUE, 10 novembre 2011, C-126/10, *Foggia*.

(3) Voir notamment CJUE, 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, affaire C-28/95, point 32, et CJUE, 15 janvier 2002, *Andersen og Jensen*, affaire C-43/00, point 18.

(4) Pour un exposé plus détaillé de la portée de la disposition anti-abus et de ses conditions d'application, voir notre étude « Disposition anti-abus spécifique

Cette preuve n'étant pas aisée à rapporter, la disposition instaure une présomption au profit de l'administration suivant laquelle « le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ».

3. La Cour d'appel de Gand examine la portée de cette présomption dans une affaire qui présente d'importantes similitudes avec l'affaire *Foggia*, qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour de justice du 10 novembre 2011 (5).

Les deux affaires concernent en effet une opération de fusion entre sociétés qui disposent d'importants déficits fiscaux reportables. Des pertes fiscales dans l'affaire *Foggia*, des excédents de déductions pour capital à risque dans l'affaire tranchée par la cour d'appel de Gand. Dans les deux affaires, la restructuration présentait donc un avantage fiscal.

L'administration fiscale a dans les deux affaires refusé de donner effet au régime d'immunité de la fusion, en considérant que l'avantage fiscal était prépondérant et tombait sous le coup de la disposition anti-abus en matière de restructurations.

La question portait dans les deux affaires sur l'appréciation des « motifs économiques valables » dont se prévalaient les contribuables pour justifier l'opération et contester l'application de la disposition anti-abus. Dans l'arrêt *Foggia*, la Cour a invité la juridiction de renvoi à procéder à un examen global des motifs de l'opération pour déterminer si l'avantage fiscal est prépondérant et justifie d'appliquer la disposition anti-abus.

4. Comme le rappelle la Cour d'appel dans l'arrêt annoté, c'est à l'administration fiscale d'établir que l'opération n'est pas réalisée pour des motifs économiques valables.

La poursuite d'un avantage purement fiscal ne peut à lui seul être considéré comme un motif économique valable(6). Mais,

et disposition anti-abus générale : le cas des restructurations de sociétés », *R.I.P.*, 2022, 10-11, pp. 137 et s.

(5) CJUE, 10 novembre 2011, affaire C-126/10, *Foggia*.

(6) Suivant la Cour, « La notion de motif économique valable au sens de l'article [15] de la directive doit être interprétée comme allant au-delà de la recherche

comme le rappelle la Cour d'appel de Gand, la simple constatation que l'opération a été réalisée notamment pour des motifs fiscaux n'empêche pas qu'elle puisse être réalisée pour des motifs économiques valables, à la condition que les motifs fiscaux ne soient pas prépondérants.

En l'espèce, l'administration fiscale s'était fondée sur la circonstance que la société absorbée n'avait plus d'activité et que le principal intérêt de l'opération résidait dans le transfert à l'absorbante des déficits fiscaux de l'absorbée pour considérer que la fusion n'était pas réalisée pour des motifs économiques valables.

De son côté, la société contribuable soutenait que l'opération se justifiait par les motifs économiques suivants : une économie de coûts, des synergies d'activités et le renforcement des fonds propres de la société absorbante.

La Cour d'appel devait donc faire la balance entre les motifs économiques invoqués par le contribuable et l'avantage fiscal de l'opération, pour déterminer si ce dernier était prépondérant.

La Cour d'appel relève qu'à l'occasion de la fusion, les excédents de déductions pour capital à risque de l'absorbée ont été transférés à l'absorbante ; celle-ci les a utilisés pour compenser les bénéfices imposables de ses propres activités. Au moment de la fusion, constate la Cour, la société absorbée était « dormante » et n'avait plus ni personnel ni activités. Le seul actif significatif de l'absorbée était une créance sur sa société mère.

La Cour observe qu'aucun de ces éléments n'est en soi décisif, et que l'absorption d'une société qui ne dispose pas d'actifs substantiels et qui n'exerce pas d'activité peut néanmoins être justifiée par des motifs économiques valables.

Ce principe posé, la Cour va examiner *in concreto* les motifs économiques invoqués par le contribuable.

La Cour constate que le motif de renforcement des fonds propres de la société absorbante est un effet inhérent à toute fusion par absorption et ne peut comme tel être considéré comme décisif.

La Cour relève que le motif de synergies entre la société absorbante et la société absorbée est contredit par le fait que la société

d'un avantage purement fiscal, tel que la compensation horizontale des pertes » (CJUE, 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, affaire C-28-95, point 48.C).

ne disposait pas d'actifs significatifs, ni de personnel, et par son absence d'activité.

L'économie de coûts administratifs est quant à elle inhérente à toute opération de fusion et n'est donc pas déterminante.

Sur la base de ces constats, la Cour d'appel considère que les économies de coûts que permet la fusion – qui sont du reste inhérentes à toute opération de ce type – sont dérisoires au regard de l'avantage fiscal escompté.

La Cour d'appel conclut que l'administration a fait à bon droit application de l'article 183*bis* du CIR pour refuser le régime d'immunité à l'opération.

5. La Cour d'appel de Gand applique ainsi les principes d'interprétation de la disposition anti-abus en matière de restructurations dégagés par la Cour de justice. En particulier, la Cour procède à l'examen *in concreto* et à la balance des motifs économiques et des avantages fiscaux de l'opération.

On relèvera à cet égard que, lorsque l'opération présente un avantage fiscal, des motifs économiques tout à fait marginaux ou inhérents à toute opération de restructuration ne peuvent être considérés comme « valables » au sens de l'article 183*bis*. Sans quoi la disposition anti-abus serait vidée de son sens.

Est-ce à dire que toute opération de fusion dont les motifs économiques sont marginaux ou inhérents à toute opération de restructuration doit se voir refuser le régime d'immunité ? À notre avis non, car en l'absence d'avantage fiscal l'opération ne peut avoir pour objectif ou pour l'un de ses objectifs principaux l'évasion fiscale, et ne tombe pas dans le champ d'application de la disposition anti-abus (7). Ce n'est qu'en présence d'un avantage fiscal que la question de la « validité » des motifs économiques se pose.

JEAN-MICHEL DEGÉE

Avocat

Professeur à l'Uliège et à l'Executive

Master en gestion fiscale – Solvay

Brussels School

(7) Le texte de l'article 183*bis*, alinéa 2, qui introduit la présomption, prévoit d'ailleurs expressément la possibilité pour le contribuable de la renverser en faisant la preuve de l'absence d'objectif d'évasion fiscale.