

**Avis du 5 février 2014
relatif au projet de recommandation de l'IEC
ayant trait à l'établissement d'un rapport fiscal en matière de fusion ou de scission (partielle)**

Proposition de recommandation de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ayant trait à l'établissement d'un rapport fiscal en matière de fusion ou de scission (partielle)

A. Préambule

1. M. Benoît VANDERSTICHELEN, Président de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, a introduit une demande d'avis, en date du 5 novembre 2013, auprès du Conseil supérieur relative à une proposition de recommandation du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ayant trait à l'établissement d'un rapport fiscal en matière de fusion ou de scission (partielle)

Dans sa demande d'avis, le Président de l'IEC mentionne que l'établissement d'un tel rapport fiscal concernerait tant les experts-comptables que les conseils fiscaux, pour autant qu'ils soient inscrits sur la sous-liste des « externes ».

2. Il ressort de l'article 27 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales que « *le Conseil définit les normes et recommandations techniques et déontologiques pour l'exercice de la fonction concernée.* »

L'article 2 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables précise quant à lui le caractère contraignant (ou non) des normes et des recommandations adoptées par le Conseil de l'Institut pour ses membres :

« L'expert-comptable doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'Institut. »

« Selon les circonstances, il prendra également en compte les recommandations émises par le Conseil de l'Institut. »

3. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.¹

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout projet de norme ou de recommandation adopté par le Conseil de l'IEC avant de rendre celle-ci applicable à ses membres.

En application de l'article 54, § 1^{er}, alinéas 3 et 5 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur doit émettre ses avis dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

Le Conseil supérieur tient à souligner que, conformément à la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil de l'IEC ne peut pas déroger au présent avis, dans la mesure où la norme/recommandation soumise pour avis se rapporte à plus d'une qualité (en l'occurrence celle d'expert-comptable et celle de conseil fiscal).

4. Avant de rendre son avis, le Conseil supérieur a tenu à rencontrer dans le cadre de sa réunion du 30 janvier 2014, d'une part, les représentants du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et, d'autre part, la Présidente du Service des décisions anticipées afin d'avoir un échange de vues quant à la portée exacte de la recommandation soumise pour avis et à l'articulation (éventuelle) de ce rapport fiscal avec les démarches effectuées, le cas échéant, auprès du Service des décisions anticipées.

5. Dans le cadre de la demande d'avis de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, seule la version française de la recommandation a été transmise. Il n'a dès lors pas été possible de juger de la teneur d'une éventuelle version néerlandaise de ladite recommandation.

B. Cadre légal au niveau européen – Aspect fiscal des opérations de fusion et de scission

6. Cette matière est couverte au niveau européen par la directive² 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents :

- Principe général : neutralité fiscale en cas de fusion ou de scission (article 4)
- Possibilité de remise en question de ce principe lorsque l'opération de fusion ou de scission a pour objectif la fraude ou l'évasion fiscale.

L'article 11 de la directive 90/434/CEE précise que 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, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale ».

¹ Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

² JOCE L225 du 20 août 1990, pp. 1-5. Cette directive a été modifiée en 2005 (Directive 2005/19/CE du 17 février 2005 – JOUE L58 du 4 mars 2005, pp. 19-27) avant d'être abrogée et remplacée par la directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009 (JOUE L310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46).

7. Cette directive a été abrogée et remplacée par la directive³ 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'action intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre.

Deux extraits de cette directive 2009/133/CE sont repris ci-dessous :

Article 4

1. La fusion, la scission ou la scission partielle n'entraîne aucune imposition des plus-values qui sont déterminées par la différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale.

2. Aux fins du présent article, on entend par:

- a) «valeur fiscale», la valeur qui aurait été retenue pour le calcul d'un profit ou d'une perte entrant en compte pour l'assiette de l'impôt frappant le revenu, les bénéfices ou les plus-values de la société apporteuse si ces éléments d'actif et de passif avaient été vendus lors de la fusion, de la scission ou de la scission partielle, mais indépendamment d'une telle opération;
- b) «éléments d'actif et de passif transférés», les éléments d'actif et de passif de la société apporteuse qui, par suite de la fusion, de la scission ou de la scission partielle, sont effectivement rattachés à un établissement stable de la société bénéficiaire situé dans l'Etat membre de la société apporteuse et qui concourent à la formation des profits ou des pertes pris en compte pour l'assiette des impôts.

3. Lorsque le paragraphe 1 s'applique et qu'un Etat membre considère une société apporteuse non résidente comme fiscalement transparente, sur la base de l'évaluation par cet Etat membre des caractéristiques juridiques de la société au titre de la législation en vertu de laquelle elle a été constituée, et qu'il impose, par conséquent, les associés au titre de leur part des bénéfices de la société apporteuse au moment où naissent ces bénéfices, l'Etat membre en question n'impose pas les revenus, les bénéfices ou les plus-values déterminés par la différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale.

4. Les paragraphes 1 et 3 ne s'appliquent que si la société bénéficiaire calcule les nouveaux amortissements et les plus-values ou moins-values afférentes aux éléments d'actif et de passif transférés dans les mêmes conditions que l'auraient fait la ou les sociétés apporteuses si la fusion, la scission ou la scission partielle n'avait pas eu lieu.

5. Dans le cas où, selon la législation de l'Etat membre de la société apporteuse, la société bénéficiaire est admise à calculer les nouveaux amortissements ou les plus-values ou moins-values afférentes aux éléments d'actif et de passif transférés dans des conditions différentes de celles prévues au paragraphe 4, le paragraphe 1 ne s'applique pas aux éléments d'actif et de passif pour lesquels la société bénéficiaire a usé de cette faculté.

Article 15

1. Un Etat membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions des articles 4 à 14 ou d'en retirer le bénéfice lorsqu'une des opérations visées à l'article 1^{er} :

- a) a comme objectif principal ou comme 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, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales;
- b) a pour effet qu'une société, que celle-ci participe ou non à l'opération, ne remplit plus les conditions requises pour la représentation des travailleurs dans les organes de la société selon les modalités applicables avant l'opération en question.

³ JOUE L310 du 19 octobre 2009, pp. 34-46.

2. Le paragraphe 1, point b), s'applique aussi longtemps que et dans la mesure où aucune réglementation communautaire comportant des dispositions équivalentes en matière de représentation des travailleurs dans les organes de la société n'est applicable aux sociétés faisant l'objet de la présente directive.

8. Différents arrêts de jurisprudence européenne ayant trait à l'aspect fiscal des opérations de fusion et de scission ont été rendus afin de clarifier les mesures contenues dans la directive européenne dont celle des « motifs économiques valables ». Parmi les arrêts de la Cour européenne de justice, on relèvera :

- Arrêt⁴ « *Leur-Bloem* » du 17 juillet 1997, C-28/95 ;
- Arrêt⁵ « *Andersen og Jensen ApS* » du 15 janvier 2002, C-43/00 ;
- Arrêt⁶ « *Modehuis A. Zwijnenburg* » du 20 mai 2010, C-352/08 ;
- Arrêt⁷ « *Foggia* » du 10 novembre 2011, C-126/10.

C. Cadre légal belge – Aspect fiscal des opérations de fusion et de scission

9. Cette directive concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, a été transposée en droit belge dans le Code des impôts sur les revenus (CIR).

Article 45, CIR 92 (ex. d'imp. 2014) - extrait

§ 1^{er}. Sont également exonérées les plus-values qui se rapportent à des actions ou parts de sociétés résidentes ou de sociétés intra-européennes:

1° lorsque ces plus-values sont obtenues ou constatées à l'occasion d'une fusion par absorption, d'une fusion par constitution d'une nouvelle société, d'une scission par absorption, d'une scission par constitution de nouvelles sociétés, d'une scission mixte, d'une opération assimilée à la scission ou de l'adoption d'une autre forme juridique, effectuée soit en application des articles 211, § 1^{er}, ou 214, § 1^{er}, soit de dispositions analogues dans l'autre Etat membre de l'Union européenne, dans la mesure où l'opération est rémunérée par des actions ou parts nouvelles émises à cette fin;

(...)

Article 95, CIR 92 (ex. d'imp. 2014)

Nonobstant l'article 90, 9°, sont temporairement exonérées les plus-values sur actions ou parts de sociétés résidentes ou intra-européennes dans la mesure où elles sont réalisées à l'occasion d'une fusion, une scission, une opération assimilée à une fusion ou une scission, une transformation de sociétés ou de l'apport de ces actions ou parts nouvelles dans une société résidente ou dans une société intra-européenne, à condition:

- que les actions ou parts soient échangées contre de nouvelles actions ou parts émises par la société bénéficiaire de l'apport avec, éventuellement, une soulte en espèces qui ne dépasse pas 10 pct de la valeur nominale, ou à défaut de valeur nominale, du pair comptable des nouvelles actions ou parts émises;
- et que la société bénéficiaire acquière au total plus de 50 pct des droits de vote dans la société dont les actions ou parts sont apportées, ou que, si elle dispose déjà d'une majorité des droits de vote, elle accroisse sa participation.

⁴ Arrêt du 17 juillet 1997 de la Cour européenne de Justice, Affaire C-28/95, 19 p.

⁵ Arrêt du 15 janvier 2002 de la Cour européenne de justice (cinquième chambre), Affaire C-43/00, 18 p.

⁶ Arrêt du 20 mai 2010 de la Cour européenne de justice (première chambre), Affaire C-352/08, 19 p.

⁷ Arrêt du 10 novembre 2011 de la Cour européenne de justice (cinquième chambre), Affaire C-126/10, 20 p.

L'exonération n'est applicable que si l'opération répond au prescrit de l'article 183bis.

Le maintien de l'exonération est subordonné à la condition que le contribuable produise la preuve qu'il est encore en possession des actions ou parts reçues et que celles-ci n'ont pas fait l'objet d'un remboursement total ou partiel, à l'appui de ses déclarations à l'impôt des personnes physiques subséquentes à celle au cours de laquelle a eu lieu l'opération.

La plus-value ou la moins-value réalisée est égale à la différence entre la valeur réelle des actions ou parts reçues et la valeur d'acquisition des actions ou parts initialement détenues. Elle est considérée comme un revenu imposable de la période imposable au cours de laquelle la condition de détention n'est plus remplie.

Article 183bis, CIR 92 (ex. d'imp. 2014)

Pour l'application des articles 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, 95, alinéa 1^{er}, 211, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, et 231, § 2, alinéa 1^{er}, l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme 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 comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Article 211, CIR 92 (ex. d'imp. 2014) - Extrait

§ 1er. Dans l'éventualité d'une fusion, scission ou opération assimilée à une fusion par absorption, visée à l'article 210, § 1^{er}, 1°, et en cas d'opération assimilée à la scission, visée à l'article 210, § 1^{er}, 1°bis:

- 1° les plus-values visées aux articles 44, § 1^{er}, 1°, et 47, qui sont exonérées au moment de l'opération, les subsides en capital visés à l'article 362 qui, au moment de l'opération, ne sont pas encore considérés comme des bénéfices, ainsi que les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion de cette opération, n'interviennent pas pour l'imposition prévue à l'article 208, alinéa 2, ou à l'article 209;
- 2° pour le surplus, l'imposition prévue à l'article 209 ne s'applique pas dans la mesure où les apports sont rémunérés par des actions ou parts nouvelles, émises à cette fin, ou dans la mesure où, dans les éventualités visées au § 2, alinéa 3, la société absorbante ou bénéficiaire reprend les réserves exonérées présentes dans la société absorbée ou scindée avant l'opération, qui ne sont pas liées à un établissement étranger de cette société situé dans un Etat avec lequel la Belgique a signé une convention préventive de la double imposition.

(...)

L'alinéa 1^{er} est uniquement applicable à la condition que:

- 1° la société absorbante ou bénéficiaire soit une société résidente ou une société intra-européenne;
- 2° l'opération soit réalisée conformément aux dispositions du Code des sociétés et, le cas échéant, conformément aux dispositions analogues du droit des sociétés applicables à la société intra-européenne absorbante ou bénéficiaire;
- 3° l'opération répond au prescrit de l'article 183bis.

(...)

D. Cadre légal belge – Missions confiées au Service des Décisions anticipées (SDA)

10. Le titre III de la loi⁸ du 24 décembre 2002 décrit les missions confiées au Service des décisions anticipées créé au sein du Service public fédéral Finances (en abrégé, SPF Finances).

Il en ressort que le Service public fédéral Finances se prononce par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts qui relèvent de ses compétences ou dont il assure le service de la perception et du recouvrement (article 20, alinéa 1^{er}).

Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal (article 20, alinéa 2).

Le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées (article 23, alinéa 1^{er} *partim*).

Les décisions anticipées sont publiées de manière anonyme, dans le respect des dispositions en matière de secret professionnel (article 24). Elles sont consultables au départ du site internet du SDA (<http://www.ruling.be/indexFR.html>).

Il ressort de la consultation des avis rendus par le SDA que de nombreuses demandes ayant trait à des opérations de fusions ou de scissions sont introduites auprès du SDA afin d'obtenir une garantie quant à la neutralité fiscale de l'opération envisagée.

E. Objet de la recommandation adoptée par le Conseil de l'IEC soumise pour avis

11. Cette proposition de recommandation soumise pour avis vise à inciter les membres « externes » de l'IEC, tant expert-comptable que conseil fiscal, à proposer à leurs clients (dirigeants de sociétés) la rédaction d'un rapport fiscal dans le cadre de toute opération de fusion ou de scission (partielle).

Ce rapport fiscal aurait pour objectif de permettre aux dirigeants d'évaluer toutes les conséquences fiscales qui sont attachées à l'opération de restructuration envisagée et de garantir, en l'occurrence, l'application du régime de neutralité fiscale dans le cadre d'une obligation de moyens.

Un des points d'attention essentiel de ce rapport fiscal est le respect de l'article 183*bis* du CIR qui requiert que des motifs économiques valables soient à l'origine de l'opération de fusion ou de scission.

F. Contenu de la recommandation adoptée par le Conseil de l'IEC

12. La version française de la proposition de recommandation du Conseil de l'IEC soumise pour avis est succincte et est composée de cinq alinéas auquel un numéro a été donné (pour les facilités de l'avis) et se présente comme suit :

⁸ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (*Moniteur belge* du 31 décembre 2002, 2^{ième} édition), telle que modifiée par la loi du 21 juin 2004 (*Moniteur belge* du 9 juillet 2004, 1^{ière} édition).

Alinéa 1^{er}

Le Conseil de l'IEC recommande aux experts-comptables et aux conseils fiscaux de proposer à leurs clients (dirigeants de sociétés) la rédaction d'un rapport fiscal.

Alinéa 2

Ce rapport fiscal établi par l'expert-comptable ou le conseil fiscal constituera un avis motivé portant sur les différents aspects fiscaux relatifs à l'opération de fusion ou de scission envisagée par l'entreprise.

Alinéa 3

Seront notamment examinés les points suivants :

- Respect des conditions prévues à l'article 211 du CIR
- Appréciation des motivations économiques avancées par le dirigeant de la société
- Respect des conditions de neutralité fiscale sur les actifs et les passifs apportés
- Traitement fiscal des réserves immunisées dans le chef des différentes sociétés
- Examen des conséquences fiscales en matière de droit d'enregistrement et de TVA liées aux opérations de fusion ou de scission
- Traitement fiscal des pertes reportées, de la déduction pour capital à risque et de la déduction pour investissement dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission envisagée
- Conséquence fiscale sur les fonds propres
- Le cas échéant, respect des conditions fiscales relatives aux opérations transfrontalières.

Alinéa 4

Le Conseil de l'IEC recommande aussi que, lors de la remise de ce rapport fiscal à son client, l'expert-comptable ou le conseil fiscal discute de la manière dont il convient de respecter au mieux les dispositions du Code des sociétés relatives aux opérations envisagées.

Alinéa 5

A cette occasion, il sera débattu du choix entre la nécessité d'un rapport écrit sur le projet de fusion (à établir par le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe) ou seulement d'un rapport relatif à l'apport en nature.

G. Avis du Conseil supérieur

13. Le Conseil supérieur a examiné la proposition de recommandation soumise pour avis par le Conseil de l'IEC visant à encadrer l'établissement d'un éventuel rapport fiscal en cas fusions ou de scissions (partielles) et a abouti aux constatations suivantes :

14. L'objet de la recommandation soumise pour avis porte sur une mission que l'on peut qualifier de mission conventionnelle dans la mesure où aucune disposition légale ou réglementaire ne prévoit l'établissement d'un tel rapport fiscal par un expert-comptable ou un conseil fiscal en cas de fusion ou de scission (partielle) de sociétés.

Il ressort de la recommandation que le rapport fiscal qui serait établi par l'expert-comptable ou le conseil fiscal constituerait un avis motivé portant sur les différents aspects fiscaux relatifs à l'opération de fusion ou de scission envisagée par l'entreprise après avoir examiné les points suivants :

- le respect des conditions prévues à l'article 211 du CIR ;
- l'appréciation des motivations économiques avancées par le dirigeant de la société ;
- le respect des conditions de neutralité fiscale sur les actifs et les passifs apportés ;
- le traitement fiscal des réserves immunisées dans le chef des différentes sociétés ;
- l'examen des conséquences fiscales en matière de droit d'enregistrement et de TVA liées aux opérations de fusion ou de scission ;
- le traitement fiscal des pertes reportées, de la déduction pour capital à risque et de la déduction pour investissement dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission envisagée ;
- la conséquence fiscale sur les fonds propres ;
- s'il échet, le respect des conditions fiscales relatives aux opérations transfrontalières.

15. Cette analyse ne porterait dès lors en aucune manière sur la mission confiée par le Code des sociétés au commissaire ou, à défaut, à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable « externe » de la / des société(s) concernée(s) par la fusion ou la scission (partielle) :

Article 694

Dans chaque société, l'organe de gestion établit un rapport écrit et circonstancié qui expose la situation patrimoniale des sociétés appelées à fusionner et qui explique et justifie, du point de vue juridique et économique, l'opportunité, les conditions, les modalités et les conséquences de la fusion, les méthodes suivies pour la détermination du rapport d'échange des actions ou des parts, l'importance relative qui est donnée à ces méthodes, les valeurs auxquelles chaque méthode parvient, les difficultés éventuellement rencontrées, et le rapport d'échange proposé.

Le rapport visé à l'alinéa 1^{er} n'est pas requis si tous les associés et les porteurs des autres titres conférant un droit de vote de chacune des sociétés participant à la fusion en ont décidé ainsi.

Article 695

§ 1^{er}. Dans chaque société, un rapport écrit sur le projet de fusion est établi soit par le commissaire, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, par un réviseur d'entreprises ou par un expert-comptable externe désigné par les administrateurs ou les gérants.

Le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable désigné doit notamment déclarer si, à son avis, le rapport d'échange est ou non pertinent et raisonnable.

Cette déclaration doit au moins :

1° indiquer les méthodes suivies pour la détermination du rapport d'échange proposé;

2° indiquer si ces méthodes sont appropriées en l'espèce et mentionner les valeurs auxquelles chacune de ces méthodes conduit, un avis étant donné sur l'importance relative donnée à ces méthodes dans la détermination de la valeur retenue.

Le rapport indique en outre les difficultés particulières d'évaluation s'il en existe.

Le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable désigné peut prendre connaissance sans déplacement de tout document utile à l'accomplissement de sa mission. Ils peuvent obtenir auprès des sociétés qui fusionnent toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires.

(...)

Le présent paragraphe ne s'applique pas si tous les associés et les porteurs des autres titres conférant un droit de vote de chacune des sociétés participant à la fusion en ont décidé ainsi.

§ 2. Si un rapport a été établi conformément au § 1^{er}, les articles 313, 423 ou 602 ne s'appliquent pas à une société absorbante ayant la forme de société privée à responsabilité limitée, de société coopérative à responsabilité limitée, de société européenne, de société coopérative européenne ou de société anonyme.

16. La question quant au fond a été examinée par les membres du Conseil supérieur. Il en ressort une difficulté majeure en ce qui concerne la rédaction d'un tel rapport en tant que mission spécifique venant en sus de la (des) mission(s) « permanente(s) » de l'expert-comptable ou du conseil fiscal définies légalement⁹.

En effet, les calculs « techniques » tels que la détermination de la valeur des fonds propres au vu des scénarii envisagés, l'évolution du statut des pertes reportées ou encore ce qu'il advient des réserves immunisées dans la perspective de l'opération de fusion ou de scission semblent, de l'avis des membres du Conseil supérieur, faire partie intégrante de la mission permanente de l'expert-comptable et/ou du conseil fiscal.

17. Une autre question posée par le Conseil supérieur est celle de l'utilité d'un tel rapport pour l'entreprise et le fait qu'il faille faire appel à « son » expert-comptable ou « son » conseil fiscal pour effectuer cette analyse dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission alors qu'il pourrait être fait appel à d'autres spécialistes, soit au sein des professions économiques (en ce compris au sein des membres de l'IEC) soit au sein des professions fiscales.

De l'échange de vues avec les responsables du Service de décisions anticipées, il ressort que le rapport qui pourrait être délivré par quelconque spécialiste (en ce compris un expert-comptable ou un conseil fiscal) ne peut en tout état de cause en aucune manière préjuger d'une quelconque décision de l'Administration fiscale qui légalement a le dernier mot pour qualifier le caractère neutre (ou non) d'une quelconque opération de fusion ou de scission (soit par le biais du SDA (si préalable) soit par le biais du contrôle fiscal (si pas de décision préalable)).

Il conviendrait d'analyser clairement la manière dont la mission serait présentée (par exemple dans une lettre de mission) et la manière dont un tel « rapport » serait rédigé. Il convient, en effet, de l'avis du Conseil supérieur de cerner correctement le champ d'action afin de ne pas donner une impression de sécurité, voire de certitude, dans le chef des dirigeants d'entreprise sous peine de risquer de créer un « *expectation gap* » entre les attentes des dirigeants de l'entreprise et

⁹ Articles 34 et 38 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales :

Article 34

Les activités d'expert-comptable consistent à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes :

- 1° la vérification et le redressement de tous documents comptables;
- 2° l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- 3° l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises;
- 4° les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers;
- 5° les activités visées à l'article 38, à l'exclusion de celles visées à l'article 38, 3°, pour les entreprises auprès desquelles il accomplit des missions visées au 6° et à l'article 37, alinéa 1^{er}, 2°;
- 6° les missions autres que celles visées au 1° à 5° et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.

Article 38

Les activités de conseil fiscal consistent à :

- 1° donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales;
- 2° assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales;
- 3° représenter les contribuables.

l'engagement pris par l'expert-comptable ou le conseil fiscal au moment de la remise d'un tel rapport.

18. Il va de soi que l'intervention d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal auquel il serait fait appel à la demande de l'entreprise pour cette mission spécifique, à l'instar d'une intervention d'un avocat ou de toute autre composante des professions économiques ou juridiques, afin d'évaluer la situation sous les différents angles, eu égard à la reconnaissance de sa spécialisation en matière de fusions ou de scissions d'entreprises est un autre cas de figure qui pourrait faire l'objet d'une mission particulière à effectuer dans le respect des missions conventionnelles signées entre les parties.

Dans ce cas, pour autant que le principe fondamental repris dans l'article 28, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, à savoir que l'expert-comptable ou le conseil fiscal dispose, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour le bon accomplissement de celle-ci, il n'y a pas de raison qu'un expert-comptable ou un conseil fiscal ne puisse pas effectuer une telle mission ponctuelle.

Même si on se situait dans ce cas de figure spécifique (qui ne correspond pas à l'approche retenue dans la proposition de recommandation soumise pour avis), la proposition de recommandation soumise pour avis au Conseil supérieur ne permet pas de situer correctement le contexte de cette mission conventionnelle et partant la portée dudit rapport fiscal.

En effet, la proposition de recommandation telle que rédigée ne permet pas de cerner clairement les éléments suivants :

- A quel moment de la procédure se situe cette mission débouchant sur la rédaction du rapport fiscal ? Au tout début de procédure lorsqu'il est question de voir l'opportunité (ou non) d'une opération de fusion ou de scission (partielle) ? Durant le processus complet précédant la décision par l'assemblée générale d'entériner une fusion ou une scission (partielle) ?
- La terminologie utilisée de « rapport » est à distinguer de celle d'une « attestation ». Quelle est la nature du rapport ? un rapport purement interne ? un rapport destiné éventuellement à des tiers déterminés (par exemple dans le cadre d'une demande de *ruling* auprès du SDA) ?
- Quelle serait la formulation de la conclusion dudit rapport fiscal ? Quel est l'engagement pris par le professionnel par rapport aux dirigeants de la société concernée ? Il serait utile de pouvoir se situer dans le contexte international des rapports tels que définis par l'*International Federation of Accountants*.

Par ailleurs, dans la mesure où il s'agirait d'une mission purement conventionnelle entre les parties, le Conseil supérieur estime que la rédaction d'une lettre de mission apporterait la clarté voulue quant à la portée de la mission convenue entre les parties et partant à la finalité du rapport fiscal et fixerait un cadre devant réduire le risque de création d'un « *expectation gap* » entre les attentes des dirigeants de l'entreprise et l'engagement pris par l'expert-comptable ou le conseil fiscal au moment de la remise du rapport fiscal. Cette lettre de mission pourrait utilement, de l'avis du Conseil supérieur, englober l'ensemble des missions effectuées par le professionnel à l'égard de toute entreprise dans laquelle il offre ses services mais également les éléments de nature plus déontologique en matière fiscale (rôle d'alerte de l'expert-comptable ou du conseil fiscal vis-à-vis de l'entreprise pour ce qui concerne les mesures anti-abus fiscal).

Il appartient cependant au Conseil de l'IEC de déterminer si cette lettre de mission devrait être obligatoire (ou non) dans le cas d'une telle mission conventionnelle. Le Conseil supérieur tient à signaler à ce propos que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés doivent depuis

peu¹⁰, à l'instar des réviseurs d'entreprises, disposer d'une telle lettre de mission pour les différentes missions qu'ils effectuent auprès de leurs clients.

19. Pour le reste, il ressort des alinéas 4 et 5 la recommandation que :

- l'expert-comptable ou le conseil fiscal discutera de la manière dont il convient de respecter au mieux les dispositions du Code des sociétés relatives aux opérations envisagées et
- l'expert-comptable ou le conseil fiscal débattrà avec l'entreprise du choix entre la nécessité d'un rapport écrit sur le projet de fusion ou seulement d'un rapport relatif à l'apport en nature.

Dans la mesure où ceci est directement corrélé à la norme commune IRE/IEC en matière de fusion ou de scission, la question se pose de savoir quelle est l'utilité de ces alinéas dont le lien fiscal n'est pas évident.

De l'avis du Conseil supérieur, ces éléments n'ayant aucun lien avec l'analyse de la situation fiscale à l'aune d'une éventuelle fusion ou scission, il conviendrait en tout état de cause de supprimer purement et simplement ces deux alinéas et de traiter de cette problématique exclusivement dans la norme commune IRE/IEC en matière de fusions ou de scissions, notamment en raison du fait que les conseils fiscaux ne sont pas chargés légalement d'effectuer ces missions visées par le Code des sociétés.

20. Au vu de ces différents éléments évoqués dans son avis, le Conseil supérieur estime qu'une telle recommandation générale de l'IEC à l'attention de ses membres applicable dans tous les cas de figure en cas de fusion ou de scission ne se justifie pas, en particulier si cette mission serait à considérer comme venant d'office en sus de sa mission permanente.

21. Cela ne signifie pas pour autant que l'expert-comptable ou le conseil fiscal n'ait pas de rôle d'assistance à jouer en la matière lorsqu'il est effectuée une mission permanente auprès d'une entreprise dans laquelle un projet de fusion ou de scission est envisagé.

Il est, en effet, le professionnel le mieux à même de contribuer à éclairer les dirigeants d'entreprise sur un certain nombre d'évolutions susceptibles de se présenter sur un certain nombre de postes clés du bilan (comme la valorisation des fonds propres, le statut des réserves immunisées ou encore des pertes reportées).

Il importe dès lors que chaque professionnel membre de l'IEC suive sur une base régulière des formations en matière de fusions et de scissions, en ce compris sous l'angle des répercussions fiscales d'un tel projet.

La norme du 3 septembre 2012 du Conseil de l'IEC en matière de formation continue prévoit dans son article 4 les matières pertinentes pour l'expert-comptable et celles pertinentes pour le conseil fiscal sans pour autant mettre l'accent sur les mesures spécifiques aux opérations de fusions ou de scissions, qui peuvent il est vrai se retrouver dans différentes matières comme la comptabilité, le droit fiscal, droit des entreprises ou encore la déontologie.

¹⁰ Arrêté royal du 22 octobre 2013 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF), publié au *Moniteur belge* du 21 novembre 2013.

Il serait utile d'inciter l'organisation de formations en matière de fusions ou de scissions afin d'offrir à tous les membres un fil conducteur structurant la problématique sous ses différents angles mais également des outils pratiques (par exemple, par le biais de « check lists ») permettant à l'ensemble des membres de l'Institut de se familiariser avec ses opérations occasionnelles. Dans cette optique, il est également proposé au Conseil de l'IEC de constituer un groupe de travail visant à identifier, avec l'aide de personnes extérieures à la profession disposant d'une expérience utile, les points d'attention, notamment en matière fiscale, auxquels les membres de l'IEC doivent être sensibilisés afin de fixer les priorités en matière de formation permanente des membres et de déterminer la nature des contributions utiles aux membres à diffuser par le biais de la revue périodique de l'Institut.

22. Le Conseil supérieur reste ouvert à tout échange de vues ou à l'analyse d'une recommandation qui porterait sur une mission conventionnelle occasionnelle pour laquelle il serait fait appel, à la demande de l'entreprise d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal non en charge d'une mission permanente dans l'entreprise concernée, à l'instar d'une intervention d'un avocat ou de toute autre composante des professions économiques ou juridiques, afin d'évaluer la situation sous les différents angles, eu égard à la reconnaissance de sa spécialisation en matière de fusions ou de scissions d'entreprises.

Ceci nécessiterait cependant une revue en profondeur du texte soumis pour avis afin d'intégrer les différents éléments soulevés dans le cadre du présent avis.