

# La déperdition des pertes fiscales en cas de changement de contrôle : bilan après vingt ans d'application

**Éric-Gérald LANG**  
**Avocat – Strelia scrl**

« Au bout de sept ans, tu feras la remise des dettes. »<sup>1</sup>

Cela fait bientôt vingt ans que les pertes fiscales ne sont plus reportables en cas de changement de contrôle, à moins que celui-ci réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Cette mesure confère un large pouvoir d'appréciation à l'administration et aux tribunaux, qui se trouve désormais illustré dans un nombre important de décisions.

C'est l'occasion de revenir sur les différents aspects de cette mesure dont l'intérêt pratique se manifeste au quotidien, particulièrement en cas de vente d'une société où les pertes fiscales constituent un enjeu récurrent dans la négociation du prix et des garanties à fournir.

6.2. Existence d'une situation financière difficile et autres contextes	18
6.3. Maintien des activités et du personnel	19
6.4. Combinaison avec d'autres opérations / divers	20
VII. Prescription / application temporelle	21
VIII. Approche comparative	21
IX. Conclusion / prospective	23

## TABLE DES MATIÈRES

I. Texte, origine et objectif de la disposition	8
II. La notion de prise ou de changement de contrôle	10
III. La notion de « besoins légitimes de caractère financier ou économique »	11
3.1. Portée	11
3.2. Critère du maintien des activités et de l'emploi / autres motifs admissibles	12
3.3. Critère de la société en difficulté	13
IV. La charge de la preuve dans l'application de l'article 207, alinéa 3, du CIR 92	14
V. Examen de la jurisprudence	14
5.1. Reprise de coquilles vides ou sans actifs pertinents	14
5.2. Réduction drastique / liquidation des activités	15
5.3. Reprise d'immeubles / modification ou adjonction d'activités	15
5.4. Reprise d'un concurrent	16
5.5. Maintien du personnel	17
5.6. Appréciation	17
VI. La pratique du SDA	17
6.1. Position générale	17

## I. Texte, origine et objectif de la disposition

1. Conformément à l'article 207, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (« CIR 92 »), introduit par l'arrêté royal du 20 décembre 1996<sup>2</sup>, en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 1997, il est prévu que :

« En cas de prise ou de changement, au cours de la période imposable, du contrôle d'une société, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, ne sont pas déductibles des bénéfices de cette période, ni d'aucune autre période imposable ultérieure :

- par dérogation à l'article 72, la déduction pour investissement non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéficiaires des périodes imposables qui précèdent la période citée en premier lieu ;
- par dérogation à l'article 205quinquies, la déduction pour capital à risque non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéficiaires des périodes imposables qui précèdent la période citée en premier lieu ;
- par dérogation à l'article 206, les pertes professionnelles antérieures ».

En d'autres termes, lorsqu'une prise ou un changement de contrôle d'une société au cours d'une période imposable ne répond pas à des besoins légitimes de

1 Deutéronome, 15:1.

2 Voy. l'art. 29 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, *M.B.*, 31 décembre 1996 ; et confirmé par l'art. 2 de la loi du 13 juin 1997 portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions, *M.B.*, 19 juin 1997.

3 Cette mesure vaut pour les excédents de déduction pour investissement et d'intérêts notionnels (*cf.* art. 207, al. 3, CIR 92) ainsi que de crédit d'impôt pour recherche et développement (*cf.* art. 292bis, § 2, CIR 92). Pour la clarté de l'exposé, il sera uniquement référé aux pertes fiscales.