

**DIRECTION**  
DES  
**CONTRIBUTIONS DIRECTES**  
ET DES  
**ACCISES**

L.I.R. No 66a  
I.C.C. No 24a

Objet: Scission d'entreprise (Betriebsaufspaltung)

La circulaire L.I.R. No 66 du 3 octobre 1978 donne la définition suivante de la scission d'entreprise:

"Par scission d'entreprise on entend le fractionnement d'une entreprise en deux entreprises distinctes et juridiquement indépendantes, à savoir:

- a) Une société propriétaire des immobilisations  
(.....)
- b) Une société d'exploitation  
(.....)

Ces deux sociétés sont imbriquées tant du point de vue personnel que du point de vue matériel:

- La liaison personnelle est donnée lorsqu'il y a identité des associés  
(.....)
- La liaison matérielle est donnée du moment que la société propriétaire met des éléments essentiels à la disposition de la société d'exploitation (par exemple l'installation commerciale ou des immeubles servant à l'exploitation)."

C'est cette seconde condition de la liaison matérielle qui nécessite des développements supplémentaires. Il semble, en effet, que la notion "élément essentiel" (wesentliche Betriebsgrundlage) soit souvent confondue avec la notion "bien investi par destination" (notwendiges Betriebsvermögen). Or, un bien devant être considéré comme bien investi par destination ne représente pas nécessairement un élément essentiel de l'entreprise. Ainsi les camions d'une entreprise font certainement partie des biens investis par destination, mais ne forment généralement pas un élément essentiel de l'entreprise.

La jurisprudence allemande définit comme suit la notion élément essentiel (wesentliche Betriebsgrundlage):

"Wesentlich ist ein Wirtschaftsgut für den Betrieb im Rahmen einer Betriebsaufspaltung dann, wenn es wirtschaftlich einen deutlichen Unterschied ausmacht, ob es sich im Eigenbesitz des Unternehmens befindet oder von fremden Eigentümern gemietet oder gepachtet ist." (BFH 24.6.1969 I 201/69 - BStBl. 70 II S. 17).

Les passages suivants du commentaire "Handbuch der Betriebsaufspaltung" (Wolf-Hinke) sont susceptibles de compléter la définition ci-dessus:

"Es muss sich stets um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handeln, die für die Betriebsführung wesentlich sind. Die Rechtsprechung verwendet gleichbedeutend auch die Begriffe notwendig und unentbehrlich." (.....)

"Nicht zu verwechseln ist der Begriff mit dem notwendigen Betriebsvermögen. Dieser Begriff reicht wesentlich weiter wie der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen." (.....)

Les explications et commentaires qui précèdent devraient permettre une plus juste appréciation des critères requis pour justifier les cas de scission d'entreprise. Bien que la jurisprudence allemande qui s'est développée à propos de la scission d'entreprise soit très nuancée, on peut en déduire qu'en général un bien est essentiel pour une entreprise s'il s'agit d'un bien typique ou d'un bien adapté notamment aux besoins spécifiques de l'entreprise. Aussi le fait qu'un bien de remplacement ne saurait être trouvé sans difficulté majeure ou qu'un bien est excessivement important (par exemple grand complexe immobilier situé à un endroit privilégié) plaide en faveur de la scission d'entreprise.

Les cas de scission d'entreprise les plus fréquents - et souvent les plus délicats à apprécier par les bureaux d'imposition dans la pratique - consistent dans la location d'immeubles d'exploitation par un ou plusieurs associés à une société de capitaux dont le capital social est détenu pour plus de 50 pour cent par ces mêmes associés.

Suivant une jurisprudence allemande récente (arrêt du 12 novembre 1985 VIII R 342/82) le critère de la liaison matérielle n'est pas donné, c'est-à-dire l'immeuble donné en location est réputé ne pas constituer une base essentielle de la société d'exploitation:

- si l'immeuble n'a pas été aménagé selon les besoins d'exploitation de cette société et s'il n'y a guère de différence pour la société si l'immeuble lui appartient en propre ou à un tiers, ou
- si l'immeuble en question s'avère de moindre importance par rapport aux autres immeubles servant à l'exploitation de ladite société.

Dans ce même ordre d'idées je signale ma récente décision contentieuse dans laquelle je n'ai pas confirmé une scission d'entreprise pour le motif que la partie d'un simple hall ne représente pas un bien essentiel.

Luxembourg, le 13 juin 1986  
Le Directeur des Contributions,

(s) J. OLINGER