

SPF FINANCES

SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES
EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL

2005

Table des matières

1 Introduction	3
2 Historique	3
2.1 Commission des accords fiscaux préalables	3
2.1.1 Accords en matière d'impôts directs (article 345, §1, 1 ^{er} alinéa, CIR 92)	4
2.1.2 Accords en matière de droits d'enregistrement et de succession	4
2.2 Service des décisions anticipées (application de l'AR du 03.05.1999)	4
2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et de ses arrêtés d'exécution)	5
3. Système généralisé de décisions anticipées	7
3.1 Définition	7
3.2 Délai pour introduction et décision	7
3.3 Cas exclus	8
3.4 Matières exclues	9
3.5 Durée de la décision anticipée	9
4. Fonctionnement pratique du système	10
4.1 Service compétent	10
4.2 Compétence décisionnelle	10
4.3 Traitement des demandes	11
4.3.1 Généralités	11
4.3.2 Système des "prefiling meetings"	11
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale	11
4.3.4 Organigramme du SDA	12
4.3.5 Collaborateurs	13
4.3.6 Publication des décisions	13
5. Données statistiques relatives aux demandes introduites au cours de l'année 2005	14
5.1 Introduction	14
5.2 Dossiers repris	14
5.3 Demandes introduites en 2005	14
5.3.1 Demandes introduites	14
5.3.2 Délai des décisions	14
5.3.3 Nature des décisions	15
6. Evaluation	16
7. Lignes de conduite pour certaines catégories de décisions du SDA	17
7.1 Remise des dettes	17
7.2 Emphytéose	18
7.3 Usufruit	19
7.4 Plus-values internes (art. 90, 1° CIR 92)	20

RAPPORT ANNUEL RELATIF AUX DEMANDES DE DECISIONS ANTICIPEES INTRODUITES AU COURS DE L'ANNEE 2004 (APPLICATION DE L'ARTICLE 20 DE LA LOI DU 24.12.2002)

1 INTRODUCTION

Conformément aux articles 20 à 28 de la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, un système généralisé de décision anticipée a été instauré par lequel chaque contribuable a la possibilité d'obtenir du SPF Finances, de manière anticipée, une position concernant les conséquences fiscales d'une opération ou d'une situation qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

Le rapport d'activités qui suit, dresse un bref historique de la "pratique du ruling" en Belgique afin de souligner clairement la distinction entre les différentes phases. Ensuite, il explique comment est conçue l'organisation du nouveau système.

Une troisième partie est consacrée au traitement pratique des demandes par les services concernés du SPF Finances tandis que dans une quatrième partie, des renseignements statistiques sont fournis relatifs aux demandes introduites, contenant également un aperçu succinct quant au traitement des demandes reprises de 2003 et de 2004.

2 HISTORIQUE

2.1 Commission des accords fiscaux préalables

Depuis 1993, conformément à l'art. 250*bis* CIR (remplacé par l'art. 345, CIR 92), les contribuables pouvaient demander un accord fiscal préalable sur les conséquences fiscales de certaines opérations fixées par la loi qu'ils envisageaient de réaliser. Ces possibilités avaient été élargies à l'art. 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de Greffe (C. Enreg.) et à l'art. 106, alinéa 2 du Code des droits de succession (C.Succ.). Cet accord préalable pouvait être donné par une Commission des accords fiscaux préalables, créée par l'AR du 9.11.1992, remplacé par l'AR du 4.4.1995.

Jusque fin 2002, des demandes pouvaient être introduites auprès de cette Commission sur le fait que:

2.1.1 Accords en matière d'impôts directs (article 345, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92)

- les opérations visées aux l'art. 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, CIR 92, 211, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92, 269, alinéa 6, CIR 92, art. 344, § 2, CIR 92, répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les pertes professionnelles visées à l'art. 80, CIR 92, résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les dividendes répondent aux conditions de déduction visées à l'art. 203, CIR 92;
- pour l'application de l'art. 344, § 1^{er}, CIR 92, la qualification juridique réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- une prise ou un changement de contrôle d'une société, visé aux art. 207, alinéa 3 ou 292*bis*, alinéa 3, CIR 92, réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

2.1.2 Accords en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession

- pour l'application respective des art. 18, § 2, C. Enreg. et 106, alinéa 2, C. Succ., la qualification juridique réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

2.2 Service des décisions anticipées (application de l'AR du 3.5.1999)

L'AR du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale offrait la possibilité d'obtenir, dans des délais déterminés, une décision anticipée portant sur les matières expressément visées à l'art. 1^{er}, § 1^{er} de cet arrêté.

En outre, un Service des décisions anticipées (SDA) a été constitué et a été chargé, selon le rapport au Roi annexé à l'AR du 3.5.1999 précité, de préparer et de publier par résumé, à la fois les décisions anticipées prises à la demande d'un contribuable et les accords préalables octroyés dans le cadre de procédures légales existantes (AR n° 187 relatif à la création de centres de coordination; art. 345, CIR 92).

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission:

- l'examen des demandes de décision anticipée au sens de l'art. 1^{er}, § 1^{er}, AR 3.5.1999; ces demandes portaient essentiellement sur:
 - les conséquences sur le plan des impôts directs et indirects des investissements en immobilisations corporelles et incorporelles;
 - les régimes particuliers en matière de centres de distribution et de services;
 - les rémunérations entre des entreprises liées (prix de transfert);
- l'examen des demandes qui étaient basées sur l'art. 345, CIR 92;
- l'examen des demandes qui étaient relatives à l'agrément ou au renouvellement de l'agrément en tant que centre de coordination au sens de l'AR n°187 du 30.12.1982 concernant la création de centres de coordination.

En outre, le Service était chargé de publier les décisions anticipées et les accords donnés par la Commission des accords fiscaux préalables conformément à l'art. 345, CIR 92, dans la mesure où leur publication était compatible avec le respect des dispositions relatives au secret professionnel.

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants:

- un rapport semestriel de ses activités, qui devait être soumis au Collège de l'Administration générale des impôts et au Ministre des Finances;
- un rapport annuel qui devait être publié dans le rapport annuel de l'Administration générale des impôts (il a toutefois été décidé de le publier dans le Bulletin des contributions).

2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et de ses arrêtés d'exécution)

Les possibilités précitées en matière d'accords préalables qui avaient une portée limitée ont été remplacées, conformément aux articles 20 à 28 de la Loi du 24.12.2002 précitée, par des dispositions légales générales qui s'appliquent aussi bien dans le domaine des impôts directs et indirects que des taxes assimilées. Les dispositions précitées sont applicables depuis le 1.1.2003.

Ces dispositions doivent offrir pour le traitement des décisions anticipées une pratique systématisée et uniforme, en tenant compte des traités et des dispositions légales et réglementaires, ainsi que des normes et directives applicables sur le plan international et notamment de l'UE et de l'OCDE.

Les dispositions légales et réglementaires qui régissent le nouveau système sont les suivantes:

- la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002, 2^e édition) - ci-après nommée: "la Loi";
- l'arrêté royal du 9.1.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.1.2003, 2^e édition);
- l'arrêté royal du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3^e édition);
- l'arrêté royal du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003);
- l'arrêté ministériel du 15.5.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.6.2003).

Conformément à l'art. 7 de l'AR du 30.1.2003 ont été supprimés:

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'Arrêté Royal du 4.4.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;
- le Service des décisions anticipées, institué par l'art. 2 de l'Arrêté Royal du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale.

L'organisation du Service des décisions anticipées a été adaptée par la Loi du 21.6.2004 modifiant la Loi du 24.12.2002 et par l'arrêté d'exécution du 13.8.2004. Il y a dès lors, depuis le 1.1.2005, un Service des décisions anticipées en matière fiscale autonome au sein du SPF Finances.

L'AM du 07.09.2004 (MB du 23.09.2004 – 2^{ème} édition) a fixé la procédure de sélection des agents du SDA.

L'AR du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a nommé les membres du Collège de dirigeants du SDA.

L'AR du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a désigné le Président du Collège de dirigeants.

3 SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES

3.1 Définition

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.

3.2 Délai pour introduction et décision

Par définition, une décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt: dès que l'opération ou la situation considérée est réalisée ou survenue et que les conditions d'application de l'impôt sont définitivement réunies, l'impôt doit s'appliquer conformément aux dispositions en vigueur.

Il peut toutefois être admis que l'accomplissement d'opérations préparatoires dans le cadre d'opérations liées ou complexes ne s'oppose pas à l'examen d'une demande de décision anticipée pour l'ensemble, pour autant que cette décision s'applique à l'ensemble des opérations et donc, de manière rétroactive, à une opération déjà accomplie qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

Pour qu'une demande de décision anticipée puisse être traitée dans les délais visés à l'article 21 de la Loi et tenant compte de la notion de "décision anticipée" définie à l'article 20 de la Loi, elle doit, bien entendu, être introduite à temps (en principe au moins trois mois avant que la situation ou l'opération concernée n'ait produit d'effets sur le plan fiscal) pour permettre au SDA d'examiner la demande de manière approfondie et d'étayer la décision de manière appropriée.

Compte tenu de la généralisation du système des décisions anticipées, il n'est toutefois pas possible, sur le plan des principes, de fixer une date limite d'introduction des demandes.

En pratique, le SDA doit pouvoir disposer d'un délai raisonnable pour permettre un examen des données de la demande et des renseignements et documentation supplémentaires demandés, afin que la décision puisse être prise en connaissance de cause. Le demandeur doit également avoir le temps de rassembler les éventuelles données supplémentaires demandées et de les envoyer au SDA. Par conséquent, lors de l'introduction de la demande, il y aura lieu de tenir compte d'un délai d'examen raisonnable, qui dépend naturellement du degré de difficulté de la demande.

Conformément à l'article 21, alinéa 5 de la Loi, une décision anticipée doit en principe être notifiée au demandeur dans un délai de 3 mois à compter de la date d'introduction de la demande. Ce délai peut être modifié de commun accord avec le demandeur.

Dès lors, le délai de trois mois est, en pratique, considéré par le SDA comme indicatif. Le SDA a cependant l'intention de prendre ses décisions dans ce délai de trois mois. Dans certains cas, il est d'ailleurs impossible de respecter ce délai (notamment en ce qui concerne les dossiers avec une importante valeur de précédent, qui demandent une correspondance ou une concertation plus ample avec le demandeur ou une concertation globale entre plusieurs départements du SPF Finances).

En outre, les demandeurs requièrent parfois eux-mêmes de prolonger le délai de décision (notamment dans les cas où des aspects d'opérations qu'ils ont présentés au SPF Finances sont modifiés ou doivent encore se concrétiser).

3.3 Cas exclus

Une décision anticipée ne peut être donnée lorsque:

- 1 la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'Etat belge et le demandeur;
- 2 l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande;
- 3 la demande a trait à toute application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.

L'arrêté royal du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3^{ème} édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'alinéa 1^{er}, 2 (voir point 3.4).

En matière d'impôts sur les revenus, une décision anticipée ne peut, en outre, être donnée lorsque:

- 1 au moment de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE;
- 2 l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

3.4 Matières exclues

Conformément à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2^o de la Loi, aucune décision anticipée ne peut être prise quand l'octroi d'une décision serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande.

Dans ce cadre, l'AR du 17.1.2003 a déterminé des matières expressément exclues de l'application de la Loi :

- 1 les taux d'imposition et le calcul des impôts;
- 2 les montants et pourcentages ;
- 3 la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions;
- 4 les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ;
- 5 les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement;
- 6 les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt;
- 7 les bases forfaitaires de taxation.

3.5 Durée de la décision anticipée

Sauf dans les cas où l'objet de la demande le justifie (par exemple, une durée d'amortissement plus longue), la décision est rendue pour un terme qui ne peut excéder cinq ans.

A l'article 23, alinéa 2 de la Loi sont, en outre, énumérés les cas pour lesquels le SPF Finances n'est plus lié par la décision anticipée.

4 FONCTIONNEMENT PRATIQUE DU SYSTÈME

4.1 Services compétents

Conformément à l'article 21 de la Loi, la demande de décision anticipée doit être adressée par écrit au Service Public Fédéral Finances.

Le Service des décisions anticipées autonome a été institué par la Loi du 21.06.2004 et l'arrêté d'exécution du 13.08.2004. Les demandes écrites visant à obtenir une décision anticipée doivent être introduites à l'adresse suivante:

Service Public Fédéral Finances
Service des décisions anticipées
Rue de la Loi, 62
1040 Bruxelles

Tél. 02/237.69.40
Fax 02/237.69.99

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

L'adresse du SDA a changé à **partir du 1^{er} avril 2006**:

Service Public Fédéral Finances
Service des décisions anticipées
Rue Marie-Thérèse, 1
1000 Bruxelles

Tél. 0257/938.00
Fax. 0257/951.01

e-mail dvbsda@minfin.fed.be

Une demande peut en principe aussi être introduite par fax ou par e-mail.

4.2 Compétence décisionnelle

Sur la base de l'article 23, 2^{ème} alinéa de la Loi, le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées.

Comme stipulé à l'article 3 de l'AR du 13.08.2004, les décisions anticipées sont adoptées à la majorité du quorum des membres du Collège. En cas de parité des voix, la voix du président est prépondérante.

Le quorum des présences mentionné dans le règlement d'ordre intérieur approuvé par le Ministre des Finances est de deux personnes; en d'autres termes, des décisions valables peuvent être prises dès que deux des membres du Collège sont présents.

4.3 Traitement des demandes

4.3.1 Généralités

Contrairement au fonctionnement du SDA entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 décembre 2004, le SDA rénové traite en principe lui-même toutes les demandes. Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13 août 2004. Cet article permet au SDA de se faire assister par des agents des administrations et des services compétents du SPF Finances. Dans certains cas (par exemple pour déterminer la relation privé – profession d'un bien immeuble) le SDA fait appel à d'autres fonctionnaires du SPF Finances afin d'obtenir un avis. Cependant, c'est toujours le SDA qui prend la décision finale.

A cet effet, il est utile de signaler que, depuis sa création, le SDA utilise également un système de “prefiling meetings”.

4.3.2 Système de “prefiling meetings”

Avant de procéder à l'introduction d'une demande formelle visant à obtenir une décision anticipée, les demandeurs ou leurs mandataires peuvent demander au SDA d'organiser une réunion. L'objectif de cette réunion est notamment

- de se faire une idée de la position du SDA vis-à-vis des opérations soumises
- de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la demande sont bien présentes.

Après qu'une ou plusieurs de ces réunions préalables aient eu lieu, le demandeur décide de soumettre ou de ne pas soumettre de demande formelle.

Le SDA constate qu'un tel système de “prefiling meetings” est fortement apprécié par les demandeurs potentiels. Cela ressort notamment des nombreuses demandes d'organisation de telles réunions préalables (en 2005, 250 de ces “prefiling meetings” ont eu lieu).

4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale

Exposé de manière succincte, voici comment une demande d'obtention de décision anticipée en matière fiscale est traitée au sein du service.

Comme cela a déjà été mentionné plus haut, les demandes doivent être introduites par écrit. Cela peut donc se faire par lettre (pli recommandé ou pas), par fax ou par mail.

Les demandes sont confiées par le Président à une équipe de collaborateurs, en concertation avec le membre du Collège responsable du dossier. Les demandes ne sont en effet pas traitées par une seule personne. Les demandes qui ont trait, par exemple, à l'impôt sur les revenus, la TVA et les droits d'enregistrement sont dès lors traitées par une équipe composée de collaborateurs spécialisés dans chacune de ces matières.

Un titulaire du dossier est toujours désigné au sein de l'équipe. Cette personne est chargée, en concertation avec le membre du Collège responsable du dossier, des contacts avec le

demandeur, d'organiser les réunions et en fin de compte, d'élaborer un projet de décision qui est soumis au Collège pour décision.

Dans les 5 jours après réception de la demande, un accusé de réception est envoyé au demandeur. Cet accusé de réception, mentionne toutes les personnes (membre du Collège, titulaire du dossier, collaborateurs impliqués dans le dossier) concernées par le traitement du dossier. Toutes les données relatives au titulaire du dossier sont également mentionnées, permettant ainsi au demandeur de le contacter.

Le SDA essaie toujours d'organiser une première réunion avec le demandeur endéans les 15 jours ouvrables après l'introduction d'une demande. Le membre du Collège en charge du dossier est toujours présent lors de cette première réunion. Au cours de cette première réunion, on discute bien entendu de manière approfondie de la demande et on y convient également d'un timing dans le traitement du dossier.

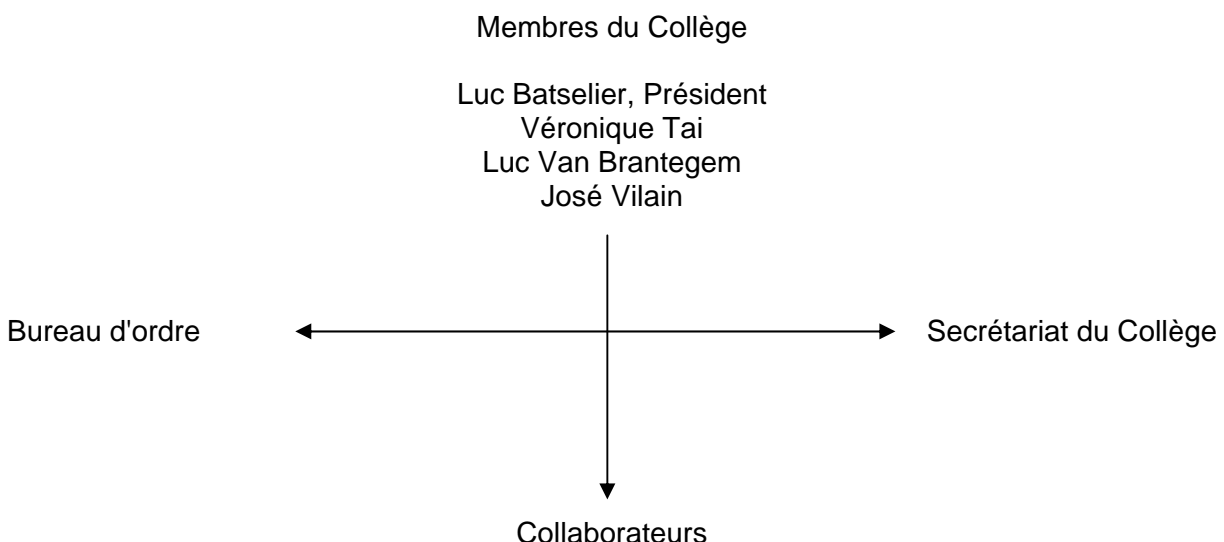
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

Dès que le SDA dispose de toutes les informations, le responsable du dossier établit un projet de décision en concertation avec les autres collaborateurs du dossier. Le projet de décision est alors soumis au membre du Collège responsable du dossier.

Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors inscrit à l'ordre du jour du Collège.

En 2005, le Collège s'est réuni hebdomadairement, le jeudi. Pendant la période de vacances, on a tenu compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

4.3.4 Organigramme du SDA



4.3.5 Collaborateurs

L'article 4 de l'AR du 13.08.2004 stipule que le SDA est constitué d'au moins vingt agents du niveau A ou B et d'au moins trois agents du niveau C. Avant même que le service ne démarre, le 1^{er} janvier 2005, il était déjà évident que ce nombre d'agents ne suffirait pas. Il a dès lors été convenu de tenter d'obtenir, par le biais de la procédure de sélection, 40 collaborateurs (20 francophones et 20 néerlandophones) de niveau A ou B et environ 7 collaborateurs du niveau C.

Etant donné que la commission de sélection visait la qualité et non la quantité (deux membres du Collège y étaient présents), 31 collaborateurs du niveau A ou B ont finalement été retenus, ainsi que 7 collaborateurs du niveau C. Les collaborateurs étaient répartis de la manière suivante au 1^{er} janvier 2005:

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	16	Contributions directes	9
TVA	1	TVA	2
Documentation patrimoniale	1	Documentation patrimoniale	1
Douanes et accises	1	Douanes et accises	-
Niveau C	6	Niveau C	1
Total :	25	Total :	13

4.3.6 Publication des décisions

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Ces publications doivent être faites sous forme de synthèses individuelles ou collectives (art. 5, AR 30.1.2003).

Les décisions prises à compter du 1.1.2005 par le Collège du Service des décisions anticipées sont publiées sur Internet de manière analogue à celle utilisée actuellement pour la jurisprudence (<http://www.fisconet.fgov.be/>). Fin 2005, le SDA est parvenu à faire publier les décisions sur Internet endéans le mois.

5 DONNEES STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES AU COURS DE L'ANNEE 2005

5.1 Introduction

Les statistiques présentées ci-après concernent le système généralisé de décisions anticipées.

5.2 Dossiers repris

Le 1^{er} janvier 2005, le SDA rénové a repris 148 dossiers concernant des demandes introduites en 2003 et en 2004. Le 31.12.2005, 142 des 148 dossiers étaient traités.

5.3 Demandes introduites en 2005

5.3.1 Demandes introduites

Tableau 1: Demandes introduites au cours de l'année 2005

	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	375	251	124

Tableau 2: Evolution du nombre des demandes

2003	2004	2005
241	217	375

Tableau 3: Nature des demandes introduites

	N	F	Total
Contributions directes	195	96	291
TVA	13	8	21
Droits d'enregistrement et de succession	3	2	5
Mixte	40	18	58
Total :	251	124	375

5.3.2 Délai décisionnel

La durée de traitement des décisions anticipées relative aux demandes introduites en 2005 est en moyenne de 88 jours calendrier par demande.

5.3.3 Nature des décisions

Tableau 4: Nature des décisions prises en 2005 à l'égard de demandes introduites en 2005

Favorable	Défavorable	Irrecevable	Désistement	Mixte	TOTAL
159	6	6	61	3	235

6 EVALUATION

L'organisation du système généralisé de décisions anticipées est apparue longue et compliquée, constituant une des causes des délais décisionnels importants.

En adaptant la Loi, un SDA autonome a vu le jour, et, grâce à la méthode de travail utilisée, la durée moyenne de décision par demande est passé de 186 jours calendrier fin 2004, à 88 jours calendrier fin 2005. Il est par conséquent indéniable que la création du SDA autonome a eu un effet favorable sur la durée moyenne des décisions.

7 LIGNES DE CONDUITE POUR CERTAINES CATEGORIES DE DÉCISIONS DU SDA

Voici quelques lignes de conduite du SDA à l'égard de certaines opérations spécifiques.

Chaque dossier fait cependant l'objet d'une décision individuelle, de sorte que les lignes de conduite mentionnées ci-après ne possèdent aucune force obligatoire. Elles ne sont fournies qu'afin d'apporter aux demandeurs potentiels, une indication concernant les opérations concernées.

Signalons en outre que lesdites lignes de conduite sont régulièrement évaluées par le Collège du SDA, et sont au besoin adaptées.

7.1 Remise de dette

Recevabilité de la demande

Ce n'est pas le dépôt de la déclaration fiscale qui est déterminant pour considérer l'opération comme recevable, mais bien la date de l'assemblée générale qui a approuvé les comptes annuels dans lesquels l'abandon de créance a été comptabilisé.

L'abandon de créance est accordé par une société soumise à l'I.Soc ou à l'INR/Soc.

Il faut éviter que la société qui accorde l'abandon de créance ne tombe sous le coup des articles 633/634 (SA) ou 332/333 (SPRL) du Code des sociétés.

Il faut que l'abandon de créance soit assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, laquelle est définie de la sorte:

“La dette renaîtra, pour la première fois et au plus tôt l'année qui suit celle de l'abandon, dès que le bénéfice comptable calculé avant impôt et avant prise en compte de ladite renaissance, est positif et cela, à concurrence du « free cash flow » limité cependant à la moitié du bénéfice susvisé.

Le « free cash flow » ou « flux de trésorerie disponible » est déterminé de la sorte :

Résultat net (après impôts) + amortissements +/- provisions – investissements de l'année courante limités aux amortissements de l'année courante.”

La renaissance de la dette n'implique pas un remboursement effectif. Cependant, étant donné qu'il a été tenu compte du « free cash flow », il est évident que si la dette qu'on a fait renaître n'a pas fait l'objet de remboursements, aucune nouvelle remise ne pourra plus être accordée sur celle-ci ultérieurement.

Le SDA n'est pas opposé à ce que la dette renaisse pour un montant supérieur à la moitié du bénéfice susvisé.

L'abandon de créance est accordé par une entreprise étrangère

Il incombe à l'administration étrangère d'examiner si une condition de retour à meilleure fortune est obligatoire.

Si une telle disposition devait être imposée, il serait proposé que la renaissance suive les mêmes règles que celles mentionnées ci-avant.

7.2 Emphytéose

Il est possible de requalifier en vente les opérations de constitution du droit d'emphytéose et de vente de la propriété grevée d'emphytéose si les deux conditions suivantes sont simultanément remplies:

1. Création de deux nouvelles sociétés avec même actionariat, ou création d'une nouvelle société avec une société existante du même groupe, ou création d'une nouvelle société avec une personne physique qui est actionnaire majoritaire dans la nouvelle société, ou deux sociétés existantes du même groupe ou une société existante avec une personne physique qui est actionnaire majoritaire dans cette société ;
 - 2.1. Canon unique (ou celui qui s'accompagne de redevances purement récongnitives) atteignant la valeur vénale de la pleine propriété des biens qui font l'objet du droit d'emphytéose. Tel sera présumé le cas si la valeur attribuée au canon unique dépasse les 95% de la valeur de la pleine propriété;
- ou
- 2.2. Simultanéité de l'établissement du droit d'emphytéose et de la vente des biens immeubles qui en sont grevés. Tel sera présumé le cas si moins de quinze jours s'écoulent entre la passation des deux actes.

Le SDA acceptera la présence de besoins légitimes de caractère financier et économique des opérations si les engagements suivants sont pris :

a. Quant à la première condition

L'emphytéote et le nouveau propriétaire des biens immeubles grevés d'emphytéose s'engagent expressément vis-à-vis du SDA à ne reconstituer d'aucune manière la pleine propriété des biens immeubles (faisant l'objet de la demande) pendant la durée du droit d'emphytéose, et à mentionner cet engagements dans les actes notariés qui reprennent ces opérations.

Dans les cas où l'emphytéote et le « nouveau propriétaire » des biens immeubles grevés d'emphytéose sont des sociétés qui, notamment, ne détiennent que ces droits réels, ceux-ci s'engagent expressément vis-à-vis du SDA à ce qu'elles ne fassent pas l'objet d'un changement de contrôle au sens des articles 5 à 9 du Code des sociétés pendant 5 ans à compter du jour de l'enregistrement des actes de constitution du droit d'emphytéose et de cession du tréfonds.

L(es) administrateur(s) désigné(s) dans les deux sociétés ne peu(ven)t disposer, seul ou ensemble, du pouvoir décisionnel au sein des deux conseils d'administration.

b. Quant à la deuxième condition

L'emphytéose et le tréfonds doivent faire l'objet d'une estimation par un expert indépendant.

Le Canon unique sera présumé atteindre la valeur vénale de la pleine propriété des biens qui font l'objet du droit d'emphytéose si la valeur attribuée au canon unique dépasse les 95% de la valeur de la pleine propriété. Dès lors, le tréfonds doit avoir une valeur minimale de 5 %.

Dans l'hypothèse où la valeur estimée par l'expert de l'emphytéose dépasse les 95 %, les parties doivent se mettre d'accord et s'engager vis-à-vis. du SDA à attribuer au canon unique une valeur inférieure ou égale à 95 % de la valeur de la pleine propriété et au tréfonds, la valeur résiduelle.

Documents et informations à remettre au SDA pour l'analyse du dossier

Pour autant qu'il existe, une copie du compromis de vente ou de l'acceptation de l'offre.

Une copie des projets d'actes relatifs aux opérations susmentionnées. Le nom du notaire chargé de rédiger les projets d'actes sera mentionné;

Une copie des actes constitutifs des nouvelles sociétés ainsi que, le cas échéant, tous documents qui permettent d'avoir la certitude que l'opération est saine.

Une copie du rapport de l'estimation par un expert indépendant des droits qui font l'objet des opérations. Si l'expertise n'est pas achevée au moment de la prise de décision, les demandeurs doivent alors s'engager à le communiquer ultérieurement au SDA dans un délai raisonnable.

7.3 Usufuit sur biens immobiliers

1. Si la demande ne concerne pas encore un projet concret (en d'autres termes, le bien immobilier n'est pas encore identifié)
 - la demande est irrecevable.
2. Si le projet est concret: une liste de questions sera envoyée, afin que le demandeur décrive l'opération envisagée le plus complètement possible, sans faire référence aux articles de loi et sans donner de qualification juridique à l'acte envisagé.
3. L'examen du dossier sur base de la description au point 2 peut mener à 4 situations:
 - 3.1 Il est question d'une qualification erronée
 - décision qu'une qualification erronée a été donnée.
 - 3.2 L'unique qualification possible est un usufruit (c'est rarement le cas)
 - décision que l'art. 344, § 1^{er} CIR 92 n'est pas applicable.
 - 3.3 Plusieurs qualifications juridiques sont possibles et le demandeur convainc le SDA que la qualification choisie répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique

- décision que l'art. 344, § 1^{er} CIR 92 n'est pas applicable.

3.4 Plusieurs qualifications juridiques sont possibles et le demandeur **ne** convainc **pas** le SDA que la qualification choisie répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique

- décision qu'il ne peut pas être exclu que l'article 344, § 1^{er} CIR 92 sera appliqué, sans que le SDA précise sur la base de quel article l'opération sera ou pourra être imposée (ce qui est de la compétence du contrôleur).

7.4 Plus-values internes (art. 90, 1° CIR 92)

I. INTRODUCTION

1. L'application de l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) lors du transfert de participations privées et plus particulièrement le transfert de participations privées d'une société d'exploitation à une société holding propre (les dénommées « plus-values internes ») soulève en ce moment beaucoup de discussions aussi bien au niveau de la doctrine que dans la jurisprudence.
2. La position du SDA en cette matière est précisée dans cette note. Les nombreuses décisions du SDA en la matière peuvent être consultées sur www.fisconet.be.

II. VENTE

Vente d'une participation majoritaire à un tiers (une société tierce)

3. Une décision favorable sera accordée en général (sauf en ce qui concerne la spéculation) dans le cas d'une vente à un tiers (une tierce société) dans laquelle le vendeur n'est pas actionnaire (majoritaire) directement ou indirectement et dans laquelle le vendeur ne détient pas le contrôle (décisions 400.397 du 12/05/2005 et 500.054 du 12/05/2005).
4. Le fait que cette société soit la propriété d'un membre de la famille (frère, sœur, fils, fille, ...) ne s'oppose, en principe, nullement à l'octroi d'une décision favorable (décisions 500.000 du 09/06/2005 et 500.036 du 04/08/2005).

Exception : Si le vendeur et l'acheteur sont des membres de la famille, entre autres parents et enfants, le paiement effectué, par exemple, par le compte-courant, doit également être étalé sur une période d'au moins 5 ans. Si le paiement se fait par un prêt, le remboursement de ce prêt doit également être étalé sur une période d'au moins 5 ans. Dans les cas visés ici, les actions doivent être évaluées par un réviseur ou par un (expert-) comptable indépendants.

5. De même, le fait de continuer (provisoirement) à travailler dans la société dont les parts sont vendues ne forme pas un obstacle à l'octroi d'une décision favorable pour autant que le vendeur ne soit pas directement ou indirectement un actionnaire majoritaire ou ne détienne pas le contrôle sur la société qui achète les parts.

Vente d'une "société de liquidités"

6. Aucune décision favorable n'est accordée en principe dans le cas d'une plus-value réalisée lors de la vente de parts d'une "société de liquidités" (une société disposant uniquement de valeurs disponibles), notamment à un établissement financier dans le but d'éviter l'impôt de liquidation de 10% (articles 18, premier alinéa, 2^oter et 171, 2^o, f, CIR 92) et la retenue pour les sociétés belges du précompte mobilier y afférent (articles 261, 1^o et 269, premier alinéa, 2^obis, CIR 92).
7. L'opération précédant la vente des parts d'une "société de liquidités", en l'espèce la vente de tous les actifs, ne peut pas être mise en place par un bon père de famille mais uniquement par le gérant ou l'administrateur de la société. La transformation d'une société dont l'actif sera composé de valeurs disponibles, afin de répondre au souhait de l'acheteur qui sera dans la plupart des cas un établissement financier, est un acte posé par l'actionnaire qui tombe en dehors de la gestion normale d'un patrimoine privé. Ce type d'opération aboutissant à réduire les actifs sociaux à des liquidités empêchant la poursuite de activité sociale conformément aux statuts n'est nullement à la portée d'un bon père de famille mais il est intrinsèquement lié à la qualité de gérant ou d'administrateur.

Vente d'une participation majoritaire à une holding propre

8. Etant donné une jurisprudence divergente en la matière, il ne sera en principe pas accordé de décision positive dans le cas d'une vente à une holding propre dont le vendeur est directement ou indirectement actionnaire majoritaire ou dans laquelle il détient encore le contrôle (décisions 300.293 du 27/08/2004, 300.299 du 27/08/2004, 400.336 du 09/11/2004 et 400.130 du 14/12/2004).
9. Le fait que le prix de vente ne soit pas payé immédiatement et est comptabilisé par exemple comme une dette ou sur un compte-courant est ici sans importance.

Vente d'une participation minoritaire (intérêt minoritaire) à un tiers ou à une holding propre

10. Une décision favorable sera accordée, en principe, (excepté les cas de spéculation) lors de la vente (à un tiers ou à une société holding qui a été créée personnellement) de participations d'une société dans laquelle le vendeur détient un intérêt minoritaire et sur laquelle il n'exerce pas le contrôle (décisions 400.084 du 12/05/2005, 500.059 du 19/05/2005 et 500.174 du 08/09/2005).
11. Une décision favorable ne sera pas accordée dans le cas où tous les actionnaires ou la plus grande majorité des actionnaires (minoritaires) de manière distincte ou pas constituent une société holding et vendent leurs participations à cette société holding.

III. APPORTS

12. Une décision favorable sera également accordée en principe comme pour la vente dans les cas d'apports de participations d'une société dans laquelle l'apporteur détient une participation minoritaire et sur laquelle il ne possède pas le contrôle (à l'exception notamment de la spéculation) (décision 500.174 du 08/09/2005).
13. En ce qui concerne l'apport de participations d'une société d'exploitation à une société holding constituée ou existante, dans laquelle l'apporteur est directement ou indirectement

actionnaire majoritaire et/ou dans laquelle l'apporteur détient toujours le contrôle, il sera donné une décision favorable et ce contrairement à la vente pour autant que les engagements suivants soient respectés:

- 13.1. aucune réduction de capital n'est effectuée par la société holding pendant une période de trois ans à compter de l'apport;
 - 13.2. 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;
 - 13.3. 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 pour autant que les distributions de dividendes soient utilisées pour le remboursement d'un prêt ou l'apurement d'un compte-courant qui a été contracté pour racheter les parts de certains actionnaires. Le remboursement du prêt ou l'apurement du compte-courant doit toutefois être étalé sur une période suffisamment longue (au minimum 5 à 7 années);
 - 13.4. pendant une période de trois ans à compter de l'apport, les management-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 société holding (éventuellement avec transfert du personnel concerné) et qui sont évaluées conformément au marché.
14. Un grand nombre de décisions favorables ont été données concernant les apports (décisions 400.372 du 02/06/2005¹, 500.022 du 02/06/2005¹, 400.159 du 09/06/2005¹, 400.228 du 09/06/2005¹, 400.294 du 09/06/2005¹, 500.000 du 09/06/2005¹, 300.162 du 23/06/2005, 300.274 du 23/06/2005, 400.304 du 23/06/2005, 400.322 du 23/06/2005, 500.122 du 23/06/2005, 500.036 du 04/08/2005, 500.155 du 11/8/2005, 400.400 du 25/08/2005, 500.153 du 8/9/2005, 400.300 du 22/9/2005, 400.301 du 22/9/2005, 500.200 du 22/9/2005, 300.228 du 22/9/2005).

¹ Dans la décision, il est renvoyé à la directive 90/434/CEE du 23/07/1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions (dénommée 'directive sur les fusions'). Etant donné l'évolution des dossiers les renvois à la directive sur les fusions peuvent être supprimés.

15. Dans la réponse à la question parlementaire n° 657 de M. Ludo Van Campenhout (Bulletin des Questions et Réponses 51 095 du 03/10/2005 p. 16865) le Ministre des Finances approuve le point de vue du SDA.
16. La décision n'est valable que dans la mesure où le rapport du réviseur, mentionnant la valeur des titres au moment du transfert, est transmis au SDA. Ce rapport peut toutefois être transmis après la décision et ne doit pas faire partie de la demande.