

# **SPF FINANCES**

**Service des décisions  
anticipées en matière fiscale**

**RAPPORT ANNUEL  
2008**

# TABLE DES MATIÈRES

## PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES

<b>1.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Historique .....</b>	<b>4</b>
2.1	Commission des accords fiscaux préalables .....	4
2.1.1	Accords en matière d'impôts directs (article 345, § 1, alinéa 1er, du CIR 92)	4
2.1.2	Accords en matière de droits d'enregistrement et de succession .....	5
2.2	Service des décisions anticipées (application de l'AR du 03.05.1999) .....	5
2.3	Système généralisé de décisions anticipées (application de la loi du 24.12.2002 et de ses arrêtés d'exécution).....	6
<b>3.</b>	<b>Système généralisé de décisions anticipées .....</b>	<b>7</b>
3.1	Définition .....	7
3.2	Délai pour introduction et décision .....	7
3.3	Cas exclus .....	8
3.4	Matières exclues .....	8
3.5	Durée de la décision anticipée .....	9
<b>4.</b>	<b>Fonctionnement pratique du système .....</b>	<b>10</b>
4.1	Service compétent .....	10
4.2	Compétence décisionnelle .....	10
4.3	Traitement des demandes .....	10
4.3.1	Généralités .....	10
4.3.2	Système des « prefilings ».....	11
4.3.3	Obtention d'une décision anticipée en matière fiscale .....	11
4.3.4	Organigramme du SDA .....	12
4.3.5	Collaborateurs .....	15
4.3.6	Publication des décisions .....	15
<b>5.</b>	<b>Avis publiés sur le site internet en 2008.....</b>	<b>16</b>
<b>6.</b>	<b>Problèmes constatés dans la législation fiscale par le SDA .....</b>	<b>17</b>
En matière de contributions directes		
a.	Influence de la restructuration des activités des groupes multinationaux sur les prix de transfert .....	17
b.	Déduction pour brevets .....	17
c.	Régime de taxation en fonction du tonnage .....	18
d.	Transformation d'une ASBL en société commerciale.....	18
e.	Absence de mesures d'exécution art. 19ter CIR 92.....	19
f.	Options sur les parts de SICAV.....	19
g.	Absence de mesures d'exécution art. 59 CIR 92.....	20
<b>7.</b>	<b>Décisions « spécifiques » du SDA .....</b>	<b>21</b>
En matière de contributions directes		
a.	Augmentation des dossiers "établissement stable" .....	21
b.	Déduction pour brevets .....	21

En matière de TVA	
a.	Régime applicable aux relations qui se nouent entre les parties dans le cadre d'un contrat de tax shelter ..... 21
En matière de droits de succession et d'enregistrement	
a.	Attribution de biens immobiliers à des actionnaires d'une société de personnes ..... 22
b.	Cessation prématurée du droit de superficie ou d'une renonciation au droit d'accession ..... 22
<b>8.</b>	<b>Opérations présentées au SDA qui ont été rejetées ..... 23</b>
En matière de contributions directes	
a.	Article 90, 1°, CIR 92 (plus-values internes) ..... 23
En matière de droits de succession et d'enregistrement	
a.	Construction d'emphytéose appliquée à la nue-propiété ..... 24
b.	Construction d'emphytéose appliquée à la levée de l'option d'achat dans un leasing immobilier ..... 24
c.	Vente de toutes les actions d'une société de bien immeuble ..... 24
<b>9.</b>	<b>Statistiques relatives aux demandes introduites en 2008 ..... 24</b>
9.1	Introduction ..... 25
9.2	Demandes introduites en 2008 ..... 25
9.2.1	Demandes introduites ..... 25
9.2.2	Délai de décision ..... 26
9.2.3	Nature des décisions ..... 26
9.3	Demandes de « prefilling » ..... 26
9.4	Divers ..... 27

## PARTIE II : REGULARISATIONS

<b>1.</b>	<b>Cadre légal ..... 28</b>
<b>2.</b>	<b>Statistiques ..... 28</b>

# PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES

## 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.

## 2 HISTORIQUE

### 2.1 Commission des accords fiscaux préalables

Depuis 1993, conformément à l'art. 250*bis* du 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. Enr.) 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 09.11.1992, remplacé par l'AR du 04.04.1995.

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, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92)

- les opérations visées aux art. 46, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du CIR 92, art. 211, § 1, alinéa 1<sup>er</sup> du CIR 92, art. 269, alinéa 6 du CIR 92, art. 344, § 2 du CIR 92 répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les pertes professionnelles visées à l'art. 80, du 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, du CIR 92;
- pour l'application de l'art. 344, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92, la qualification juridique répond 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, du CIR 92, répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

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

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

## **2.2 Service des décisions anticipées (application de l'AR du 03.05.1999)**

L'AR du 03.05.1999 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<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 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 03.05.1999 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, du 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<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, de l'AR du 03.05.1999; 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, du 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, du 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 01.01.2003.

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 règlent 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<sup>ème</sup> édition) - ci-après nommée: « la Loi » ;
- l'arrêté royal du 09.01.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.01.2003, 2<sup>ème</sup> édition) ;
- l'arrêté royal du 17.01.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.01.2003, 3<sup>ème</sup> édition) ;
- l'arrêté royal du 30.01.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (procédure de décision anticipée) (MB 12.02.2003) ;
- l'arrêté ministériel du 15.05.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.06.2003).

Conformément à l'art. 7 de l'AR du 30.01.2003 ont été supprimés:

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'Arrêté Royal du 04.04.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;
- le Service des décisions anticipées, institué par l'art. 2 de l'Arrêté Royal du 03.05.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale.

L'organisation du Service des décisions anticipées a été adaptée par la Loi du 21.06.2004 modifiant la Loi du 24.12.2002 et par l'arrêté d'exécution du 13.08.2004. Il y a dès lors, depuis le 01.01.2005, 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<sup>ème</sup> 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'AM du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a désigné le Président du Collège de dirigeants.

### **3 SYSTÈME 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 toutefois 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).

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 (MB du 31.01.2003, 3<sup>ème</sup> édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, (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<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, 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 17.01.2003 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 énumérés, en outre, les cas pour lesquels le SPF Finances n'est plus lié par la décision anticipée.

## **4 FONCTIONNEMENT PRATIQUE DU SYSTÈME**

### **4.1 Service compétent**

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

Le SDA autonome a été institué par la Loi du 21.06.2004 (MB du 09.07.2004) et l'arrêté d'exécution du 13.08.2004 (MB du 18.08.2004). 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 24  
1000 Bruxelles

Tél. 0257 938 00  
Fax. 0257 951 01

e-mail [dvbsda@minfin.fed.be](mailto:dvbsda@minfin.fed.be)

Une demande peut en principe aussi être introduite par fax ou par courriel.

### **4.2 Compétence décisionnelle**

Sur la base de l'article 23, alinéa 2, de la Loi, le SDA 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 fixé à deux ; 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<sup>er</sup> 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 13.08.2004. 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 proportion privé – professionnel d'un bien immobilier) 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 « prefilling meetings ».

### **4.3.2 Système des « prefilings »**

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 « prefilling meetings » est fortement apprécié par les demandeurs potentiels. Cela ressort notamment des nombreuses demandes d'organisation de telles réunions préalables.

### **4.3.3 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 courriel.

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. Une équipe se compose dès lors toujours d'un coordinateur et de 2 ou plusieurs collaborateurs.

Un titulaire du dossier est toujours désigné au sein de l'équipe. Cette personne est chargée, en concertation avec le coordinateur et 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, coordinateur, 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 et/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 le coordinateur et 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.

Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. Pendant la période de vacances, il est tenu compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

#### **4.3.4 Organigramme du SDA**

<p><b>Luc Van Brantegem</b> Membre du Collège</p> <p>Réorganisations, apports, RDT, IPP, TVA, PM, ...</p>
---

<p><b>Luc Batselier</b> Président du Collège</p> <p>Transfer pricing, plus-values internes, remise de dette, déduction pour capital à risque, Enregistrement &amp; Succession, Douane, ...</p>
--

<p><b>Véronique Tai</b> Membre du Collège</p> <p>Réorganisations, apports, RDT, IPP, TVA, PM, tax shelter, ...</p>
--

<p><b>José Vilain</b> Membre du Collège</p> <p>Frais de remboursement, plus-values internes, remise de dette, déduction pour capital à risque, Enregistrement &amp; Succession, Douane, ...</p>
---

<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Secrétariat du Collège</li> <li>▪ Bureau d'ordre</li> <li>▪ Personnel</li> <li>▪ Accueil</li> <li>▪ ICT</li> <li>▪ Economat</li> <li>▪ Bibliothèque</li> </ul>
---

<p><b>Coordinateur</b> RDT, IPP, ...</p>
<p><b>Coordinatrice</b> Réorganisations, apports, ...</p>
<p><b>Coordinateur</b> Réorganisations, apports, ...</p>

<p><b>Coordinateur</b> transfer pricing, taxe de tonnage, ...</p>
<p><b>Coordinatrice</b> plus-values internes, remise de dette, déduction pour capital à risque, ...</p>
<p><b>Coordinatrice</b> plus-values internes, remise de dette, déduction pour capital à risque, ...</p>

<p><b>Coordinateur</b> Réorganisations, apports, ...</p>
<p><b>Coordinateur</b> RDT, IPP, ...</p>

<p><b>Coordinateur</b> Frais de remboursement, ...</p>
<p><b>Coordinatrice</b> Plus-values internes, remise de dette, ...</p>

<p><b>Régularisations</b> <b>Coordinateur</b></p>
---

<p>Collaborateurs</p>
-----------------------

<p>Collaborateurs</p>
-----------------------

<p>Collaborateurs</p>
-----------------------

<p>Collaborateurs</p>
-----------------------

<p>Collaborateurs</p>
-----------------------

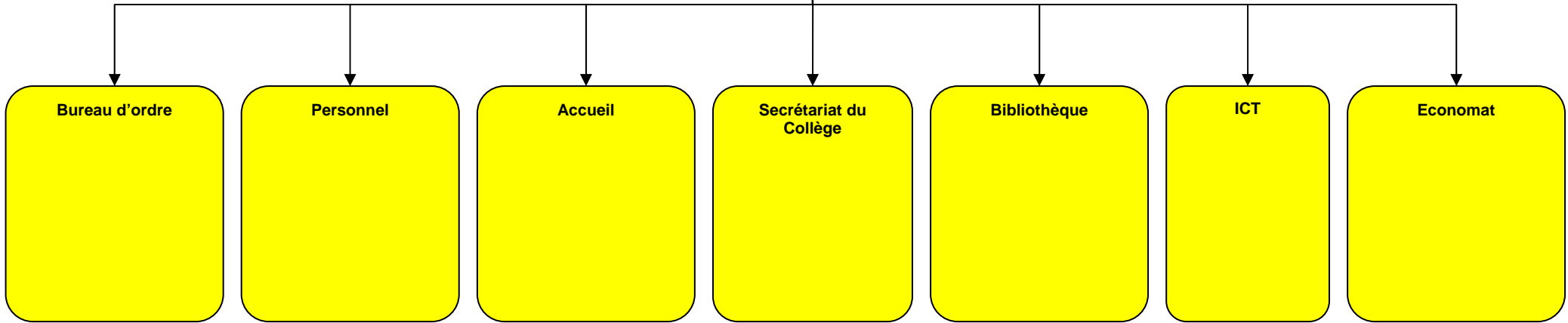
<p><b>Coordinateur TVA</b></p>
<p>Collaborateurs</p>

<p><b>Coordinateur Enreg. &amp; Succ.</b></p>
<p>Collaborateurs</p>

<p><b>Coordinateur TVA</b></p>
<p>Collaborateurs</p>

<p><b>Coordinateur Enreg. &amp; Succ.</b></p>
<p>Collaborateurs</p>

**Collège**



#### 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.

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2008 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	35	Contributions directes	25
TVA	3	TVA	5
Documentation patrimoniale	3	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	1	Douanes et accises	0
Niveau C	8	Niveau C	2
<b>Total :</b>	<b>50</b>	<b>Total :</b>	<b>34</b>

#### 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 anonymes individuelles ou collectives (art. 5, AR 30.01.2003).

Les décisions prises à compter du 01.01.2005 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/> ou par le biais de notre site Internet [www.ruling.be](http://www.ruling.be)).

## **5 AVIS PUBLIEES SUR LE SITE INTERNET EN 2008**

Aucun nouvel avis n'a été publié par le SDA sur le site internet en 2008.



## 6 PROBLEMES CONSTATES PAR LE SDA DANS LA LEGISLATION FISCALE

*Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération qui suit n'est pas exhaustive.*

### **EN MATIERE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES**

#### **a. Influence de la restructuration des activités des groupes multinationaux sur les prix de transfert**

1. Un certain nombre de demandes portent sur les conséquences fiscales de "business restructurings" , en particulier sur le plan des prix de transfert à appliquer par un groupe multinational après la restructuration.
2. Le SDA a entrepris un examen approfondi afin de pouvoir rendre un avis adéquat, compte tenu des documents OCDE existant en la matière.
3. A cette occasion, il a été tenu compte de la requête de certains demandeurs visant à obtenir la sécurité au sujet du montant des rémunérations qui sont, suivant le cas, payées ou reçues en raison de la restructuration.
4. Bien que la ligne de conduite adoptée par le Collège en la matière soit qu'en principe une valorisation doit être attestée par un réviseur ou un comptable, une approbation par le SDA de la rémunération proposée par le demandeur est possible lorsqu'elle est soutenue par une étude de prix de transfert et pour autant que les valorisations soient basées sur des méthodes généralement acceptées et sur des chiffres qui ont été approuvés par le topmanagement du groupe concerné.

#### **b. Déduction pour brevets**

5. La problématique des brevets en demande revient régulièrement en discussion tant lors de diverses réunions précédant l'introduction de demandes formelles qu'à l'occasion de demandes formelles de décision anticipée en matière fiscale relatives à l'application de la déduction pour brevets visée aux art. 205/1 à 205/4, plus particulièrement le fait que les demandes de brevets n'entrent pas en ligne de compte pour la déduction fiscale pour revenus de brevets, alors que ces demandes de brevets confèrent une protection *juridique* dès le moment de l'introduction de la demande, à condition que le brevet soit accordé ultérieurement.
6. La problématique esquissée se pose principalement dans le secteur mécanique (développement de machines) et dans le secteur IT.

Les développements technologiques se retrouvent très rapidement dépassés dans le secteur mécanique et dans le secteur IT, ce qui fait que la valeur d'un brevet accordé décline rapidement également. Les innovations technologiques constantes ont en effet pour conséquence qu'un brevet, qui a sa plus grande valeur peu après l'invention, se voit rapidement perdre de son utilité et donc aussi de sa valeur.

7. Un autre problème est la question de savoir si la déduction pour brevets ne peut être appliquée que pour autant qu'un brevet offrant protection en Belgique ait été obtenu (la protection vaut tant pour la production que pour la vente).

8. Dans le cas où, en outre, des rémunérations proviennent d'un pays où la protection d'un brevet n'est pas encore disponible, il y a lieu de d'examiner si une entreprise non liée serait prête à payer des royalties.
9. Si un brevet n'est obtenu qu'à l'étranger, la question se pose de savoir si la déduction pour brevets est applicable pour les revenus de brevets provenant du pays concerné, également lorsque aucun brevet n'a (encore) été obtenu en Belgique.

**c. Régime de taxation en fonction du tonnage**

10. Le SDA a été confronté à un problème d'interprétation des dispositions de l'article 115 de la loi-programme du 02.08.2002, relatif à la fixation des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage, tel que modifié par l'article 321 de la loi-programme du 27.12.2004.
11. Suivant le deuxième alinéa du § 2, 1°, dudit article 115, il est renoncé à la condition de battre pavillon d'un Etat membre de l'Union européenne pour autant que soient remplies les conditions mentionnées au point 3.1, alinéas 8 et 9, de la Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime.
12. Le SDA a proposé un avis concernant cette disposition légale, quant à son application aux sociétés qui ont été constituées après l'entrée en vigueur de cette disposition.
13. L'avis revient à ce que les sociétés nouvellement constituées puissent appliquer le régime de taxation en fonction du tonnage si le tonnage net de leur flotte de bateaux propres, de bateaux en copropriété ou en affrètement à coque nue qui naviguent sous pavillon EU représente au moins 60 % du tonnage total de leur flotte de bateaux propres, de bateaux en copropriété ou en affrètement à coque nue. Cette proportion 60/40 doit être déterminée pour chaque année comptable.

**d. Transfert du patrimoine de personnes morales sans but lucratif vers une société commerciale**

14. Compte tenu d'impératifs liés à l'évolution de leurs activités, à la modification de leur but social, à l'adaptation nécessaire de leur structure, ... certaines personnes morales ne poursuivant aucun but lucratif et soumises à l'Impôt des Personnes Morales (IPM) sont parfois contraintes de transférer leur patrimoine vers une société commerciale, d'adopter la forme sociétaire ou à tout le moins de se soumettre à l'Impôt des Sociétés (ISoc).
15. Ces modifications suscitent de nombreuses interrogations fiscales dès lors que le CIR92 ne contient pas de disposition en la matière.
16. Les questions soumises au SDA portent notamment sur :
  - Le sort des réserves constituées et/ou des pertes accumulées au sein d'une personne morale soumise à l'IPM lorsque celle-ci est tenue de se soumettre à l'ISoc ;
  - La possibilité pour une personne morale soumise à l'IPM de procéder, en neutralité fiscale, à des apports de branches d'activité ou d'universalité de biens vers une société commerciale, voire de fusionner avec une telle société ;

- La question de savoir si le transfert du patrimoine d'une personne morale soumise à l'IPM vers une société commerciale induit ou non son assujettissement à l'ISoc.
17. La récurrence des questions soumises au SDA rend souhaitable l'adoption de dispositions fiscales traitant spécifiquement de cette matière.
- e. Absence de mesures d'exécution – Article 19ter CIR 92**
18. A compter du 01.01.2007 (article 314 de la Loi portant des dispositions diverses (I) du 27.12.2006 – Moniteur Belge du 28.12.2006 – 3<sup>ème</sup> Edition), conformément à l'article 19ter, premier alinéa, CIR 92, les intérêts comprennent également toute somme attribuée ou mise en paiement à ses membres par un fonds commun de placement, autre que celle attribuée à l'occasion du rachat de ses parts propres ou du partage total ou partiel de son avoir social.
19. L'article 19ter, premier alinéa, CIR 92 n'est d'application que si la société de gestion d'organismes de placement collectif ne satisfait pas à l'obligation visée à l'article 321bis CIR 92.
20. Conformément à l'article 321bis CIR 92, les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif sont tenues en particulier de fournir, selon les règles déterminées par le Roi, le montant, par catégorie, des revenus attribués ou mis en paiement.
21. A ce jour, ces règles n'ont toujours pas été déterminées, de sorte que l'application et la portée de l'article 19ter CIR 92 posent problème.
- f. Options sur les parts de SICAV**
22. Suivant l'exposé des motifs de la loi du 26.03.1999 relatif au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses (ci-après la Loi – Doc 1912/1 – 98/99, page 7), l'un des objectifs de la loi est que les entreprises puissent « activement faire appel aux options sur actions afin de lier davantage les managers ainsi que les collaborateurs à la croissance future de l'entreprise et de les inciter à y contribuer ».
23. Il résulte également de l'exposé des motifs de la Loi (Doc 1912/1 – 98/99, page 25), que « l'un des objectifs du projet est d'offrir aux entreprises établies en Belgique la possibilité d'utiliser des « stock option plans» pour attirer des collaborateurs compétents, les motiver et les lier à l'entreprise ».
24. En accordant une réduction de moitié de l'avantage imposable sur les options sur actions de l'entreprise à laquelle le bénéficiaire est lié professionnellement, et donc aucune réduction sur les options sur actions d'une société avec laquelle le bénéficiaire n'a aucun lien (p. ex. SICAV), le législateur de l'époque a immédiatement envoyé ses objectifs au tapis.
25. Le fait que l'attribution d'options sur SICAV puisse entrer dans le cadre de la Loi est une application correcte de la Loi.
26. La Loi permet un usage impropre par le fait d'utiliser une valeur économique forfaitaire bien trop faible lors de l'attribution des options sur SICAV, et la valeur économique réelle (bien supérieure) lors de la vente des options (après un an). En effet, cette valorisation forfaitaire des options est accordée non seulement à l'égard des actions de la société à laquelle le bénéficiaire est lié professionnellement (ou celles de sa filiale),

mais est également appliquée pour les options sur d'autres actions, et de surcroît plus aucune taxation n'intervient lors de leur exercice.

27. Ces abus possibles ne peuvent être prévenus que par la voie législative.

**g. Absence de mesures d'exécution – article 59 CIR 92**

28. L'article 59 CIR 92 a été modifié à compter du 01.01.2007 (article 348, B, b, de la Loi portant des dispositions diverses (I) du 27.12.2006 – Moniteur Belge du 28.12.2006 – 3<sup>ème</sup> Edition). Par suite de ces modifications, il résulte de l'article 59, § 5, premier alinéa, 1°, CIR 92, que le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, détermine ce qu'il faut entendre par "rémunération brute annuelle normale", "dernière rémunération brute annuelle normale" et "durée normale d'activité professionnelle" au sens du § 1er, 2° et 3°.

29. A ce jour, ces règles n'ont toujours pas été déterminées, de sorte que l'application et la portée de l'article 59, § 5, CIR 92 pose problème.

***EN MATIÈRE DE TVA***

Néant

***EN MATIÈRE DE DROITS DE SUCCESSION ET D'ENREGISTREMENT***

Néant

## **7 DÉCISIONS « SPÉCIFIQUES » DU SDA**

*Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération qui suit n'est pas exhaustive.*

### **EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES**

#### **a. Augmentation des dossiers “établissement stable”**

Une augmentation a été constatée en 2008 des demandes relatives à la question de savoir si certaines activités exercées en Belgique par des sociétés étrangères donnent naissance à un établissement stable (taxable).

D'autres demandes portaient sur le bénéfice à attribuer à un tel établissement stable en Belgique.

#### **b. Déduction pour brevets**

En 2008 ont été prises les premières décisions concernant l'application des articles 205/1 à 205/4, CIR 92, concernant la déduction pour revenus de brevets.

Il s'agissait de cas dans lesquels les revenus de brevets sont contenus dans le prix de vente des biens ou services patentés.

Dans de telles demandes de décision anticipée, le SDA a dû décider quelle partie du chiffre d'affaires réalisé par la société titulaire du brevet peut être attribuée au fait qu'elle utilise, dans son activité commerciale, un brevet qu'elle a développé ou amélioré elle-même.

Il a de plus été vérifié, en particulier, s'il était satisfait à la condition que les brevets ou certificats complémentaires de protection aient été développés par la société, en tout ou en partie, dans des centres de recherches qui forment une division de l'entreprise ou une branche d'activité au sens de l'article 46, § 1, premier alinéa, 2°, CIR 92.

### **EN MATIÈRE DE TVA**

#### **a. Régime applicable aux relations qui se nouent entre les parties dans le cadre d'un contrat de tax shelter**

Lorsqu'une convention-cadre de tax shelter visée à l'article 194ter, CIR 92, met en présence un investisseur et un producteur de films bien déterminés, cette convention obéit aux règles suivantes en matière de TVA.

Lorsque l'apport de fonds consiste en un financement (pour rappel, celui-ci est limité à 40 pc du total des sommes affectées par l'investisseur), cette opération de financement est exemptée de la taxe par application de l'article 44, § 3, 5°, du Code de la TVA.

L'apport en équité par l'investisseur et les Recettes Nettes Part Producteurs (RNPP) qui lui sont attribuées en contrepartie de son apport peuvent être respectivement comparées à un apport en numéraire dans une société et à l'attribution de dividendes. De telles opérations sortent du champ d'application de la TVA.

La Cession par l'investisseur de ses droits aux RNPP doit en revanche s'analyser comme une cession de parts de sociétés et bénéficie de l'exemption de l'article 44, § 3, 10 °, du Code.

## ***EN MATIÈRE DE DROITS DE SUCCESSION ET D'ENREGISTREMENT***

### **a. Attribution de biens immobiliers à des actionnaires d'une société de personnes**

Une SPRL constituée par M. X et son épouse va être dissoute et l'avoir social, qui comprend deux biens immobiliers, va être attribué à M. X et/ou à son épouse. M. X (fondateur) et son épouse étaient déjà actionnaires au moment de l'acquisition des deux biens immobiliers par la société. Dans ce cas, le droit proportionnel d'enregistrement de 1 % est dû par application de l'article 129, deuxième alinéa, 2°, C. Enr.

### **b. Cessation prématurée du droit de superficie ou d'une renonciation au droit d'accession**

L'administration n'a de problème lors d'une cessation prématurée du droit de superficie que si un dédommagement est stipulé, alors que dans le contrat de constitution du droit de superficie il n'est prévu aucune indemnité à l'expiration de la convention de superficie pour le transfert des bâtiments érigés par le superficiaire. Conformément à l'article 44 du C. Enr. Région Flamande, les conventions portant cessation prématurée de la renonciation au droit d'accession et autorisation de bâtir ne donnent pas lieu à la perception d'un droit proportionnel d'enregistrement de 10 p.c.

## **8 OPERATIONS PROPOSEES AU SDA QUI ONT ETE REJETEES**

*Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération suivante n'est pas exhaustive.*

### **EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES**

#### **a. Article 90, 1°, CIR 92 (plus-values internes)**

1. des opérations d'inspiration largement fiscale, qui dépassent la gestion normale d'un patrimoine privé : apport de toutes les actions de la SA A dans un holding encore à constituer. Après l'apport, la SA A va vendre au holding sa participation dans la SA B. Par ces opérations, les activités immobilières sont isolées au sein de la SA A et les services de management effectués actuellement par la SA A seront effectués par le holding. Les opérations conduisent à une importante déduction supplémentaire pour capital à risque dans le chef de la SA A ;
2. apport d'actions suivant des opérations déjà effectuées, suivi par la vente et liquidation de la société venderesse : apport, dans un holding personnel encore à constituer par chacun des demandeurs, d'actions dans une société qui possède à son tour une participation dans une société du groupe. Cette participation dans une société du groupe avait été apportée par une génération précédente dans une autre société du groupe qui vendit la participation à la société dont les demandeurs souhaitent à leur tour apporter les actions ;
3. vente d'actions au holding des enfants, suivie par une augmentation de capital à laquelle le vendeur souscrit avec les fonds obtenus de la vente, et acquiert ainsi 1/3 des actions de la société holding ;
4. apport de toutes les actions d'une société holding dans une société holding étrangère récemment constituée, aux fins de centralisation. Au sein de la nouvelle structure, trois holdings se superposeraient, dans lesquels le demandeur est le seul actionnaire (directement ou indirectement).
5. Le demandeur, à la tête d'un groupe de sociétés opérationnelles, envisageait, via un double apport, d'ouvrir son capital à un investisseur professionnel (private equity) qui se serait désengagé à moyen terme. Cette double opération permettait au demandeur de conserver le contrôle de son groupe tout en trouvant de nouveaux moyens financiers pour assurer l'expansion du groupe. Ce projet a été refusé vu sa complexité (qui excède la gestion de bon père de famille) et parce qu'il s'apparente à la mise en place du contrôle et de l'organisation d'un groupe.

### **EN MATIÈRE DE TVA**

Néant

### **EN MATIÈRE DE DROITS DE SUCCESSION ET D'ENREGISTREMENT**

**a. Construction d'emphytéose appliquée à la nue-propriété**

Etant donné qu'en droit civil une emphytéose sur la nue-propriété d'un bien immeuble ne peut pas être considérée comme un droit d'emphytéose, la qualification de l'opération envisagée est erronée.

**b. Construction d'emphytéose appliquée à la levée de l'option d'achat dans un leasing immobilier**

La levée d'une option d'achat dans un leasing immobilier est, en soi, à considérer comme la transmission d'un bien immobilier à titre onéreux tel que visé à l'article 44 C. Enr. Cette option d'achat ne peut être transformée en une construction d'emphytéose.

**c. Vente de toutes les actions d'une société de bien immeuble**

La requalification en tant que vente d'un bien immeuble, sur base de l'article 18, § 2, C. Enr., ne peut être exclue pour l'opération envisagée consistant en la vente de toutes les actions d'une société qui ne possède qu'un bien immeuble comme actif principal, et dans laquelle le bien immeuble est restauré entièrement par l'acheteur et revendu ensuite à des tiers.



## 9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES EN 2008

### 9.1 Introduction

On trouvera ci-après quelques statistiques relatives au système généralisé des décisions anticipées.

### 9.2 Demandes introduites en 2008

#### 9.2.1 Demandes introduites

Tableau 1 : Demandes introduites durant l'année 2008

	<b>TOTAL</b>	<b>NEERLANDAIS</b>	<b>FRANCAIS</b>
<b>Dossiers introduits</b>	<b>465</b>	<b>330</b>	<b>135</b>

Tableau 2 : évolution du nombre de demandes

2003	2004	2005	2006	2007	2008
241	217	375	570	553	465

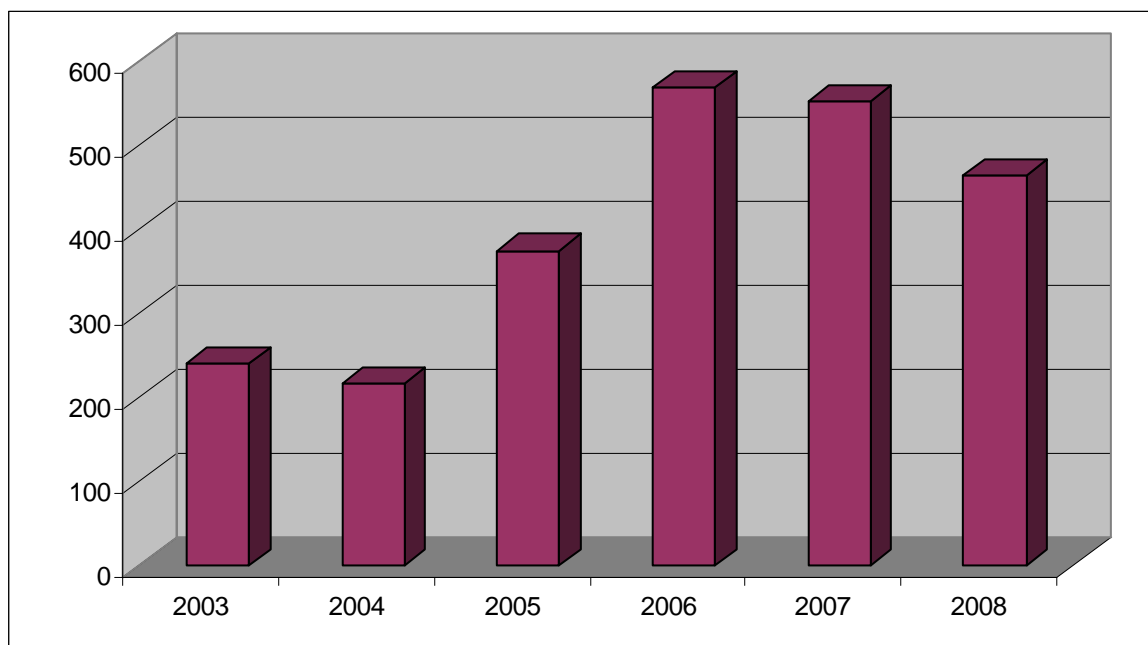


Tableau 3 : nature des demandes introduites

La demande concerne :	F	N	Total
Autres	3	9	12
Contributions directes (CD) art. 202 à 205, et art. 192	5	8	13
CD art. 205bis – déduction pour capital à risque	2	6	8
CD art. 46 et 211	20	41	61
CD art. 90,1°	8	72	80
CD Autres articles	13	32	45
CD Frais professionnels	3	19	22
CD Prix de transfert	14	42	56
CD Rémunérations	9	25	34
CD Revenus mobiliers	10	14	24
CD Déduction pour revenus de brevets	0	3	3
CD Avantages anormaux ou bénévoles	13	15	28
CD Taxation en fonction du tonnage	1	3	4
CD Tax shelter	7	4	11
Services patrimoniaux	20	12	32
TVA	7	25	32
<b>Total</b>	<b>135</b>	<b>330</b>	<b>465</b>

### 9.2.2 Délai de décision

La durée de traitement des décisions anticipées prises durant l'année 2008 quant aux demandes introduites en 2006, 2007 et 2008 s'élève en moyenne à **82** jours calendrier.

### 9.2.3 Nature des décisions

Tableau 4 : Nature des décisions prises en 2008 quant aux demandes introduites en 2006, 2007 et 2008

Mixte	4	0,8%
Favorable	364	77,3%
Défavorable	2	0,4%
Irrecevable	2	0,4%
Désistement	99	21,0%

### 9.3 Demandes de « prefilings »

Tableau 5 : Evolution du nombre de demandes de prefilings

année 2005 :	250
année 2006 :	575
année 2007 :	642
année 2008 :	689

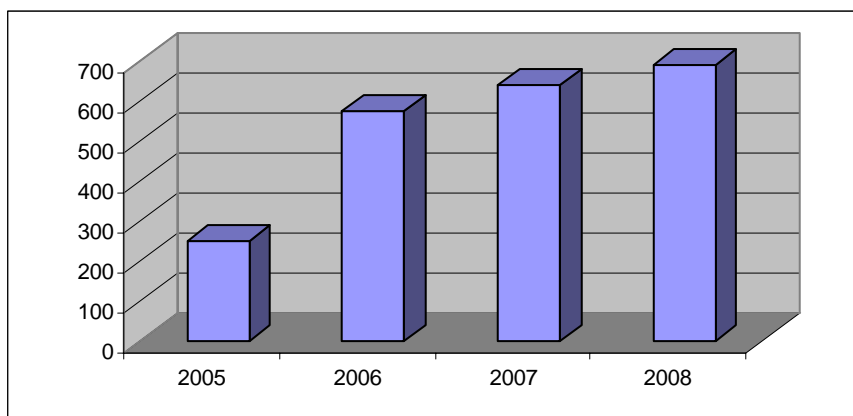
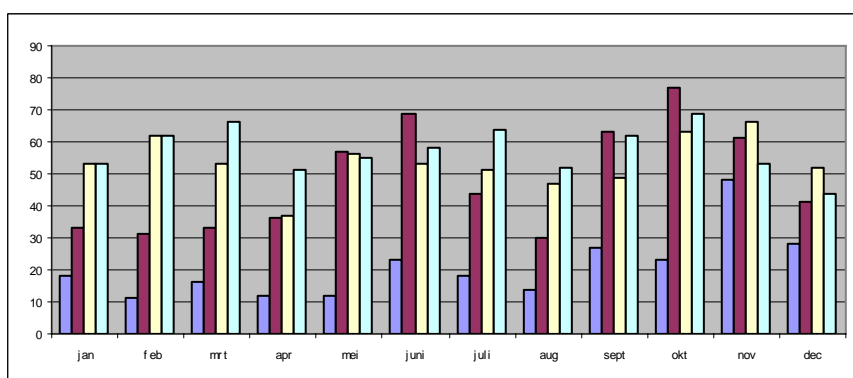


Tableau 6 : Evolution mois par mois du nombre de demandes de prefilings en 2005, 2006, 2007 et 2008

	jan	fév.	mars	avr	mai	juin	juil	août	sept	oct	nov	déc
2005	18	11	16	12	12	23	18	14	27	23	48	28
2006	33	31	33	36	57	69	44	30	63	77	61	41
2007	53	62	53	37	56	53	51	47	49	63	66	52
2008	53	62	66	51	55	58	64	52	62	69	53	44



#### 9.4 Divers

Une diminution du nombre de demandes formelles a été constatée en 2008 alors que le nombre de demandes de prefilings a encore augmenté par rapport à 2007.

## PARTIE II : REGULARISATIONS

### 1. Cadre légal

- Les articles 121 à 127 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 30.12.2005, 2<sup>ème</sup> édition)
- Arrêté royal du 8 mars 2006 portant création du « Point de contact-régularisation » au sein du Service public fédéral Finances (MB du 15.03.2006, 2<sup>ème</sup> édition)
- Arrêté royal du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 15.03.2006 – 2<sup>ème</sup> édition)

### 2. Statistiques

Tableau 1 : déclarations reçues en 2008

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
484	13.105.362,45	1.646.825,43	66.576.126,48	<b>81.328.314,36</b>

Tableau 2 : nombre total de déclarations introduites et montants déclarés au 31.12.2008

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
2.530	83.752.410,99	25.290.944,49	421.210.259,23	<b>530.253.614,71</b>