

SPF FINANCES

**Service des décisions
anticipées**

**RAPPORT ANNUEL
2009**

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1.	Introduction.....	5
2.	Historique	5
2.1	Commission des accords fiscaux préalables	5
2.1.1	Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92).	5
2.1.2	Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	6
2.2	Service des décisions anticipées (application AR 03.05.1999)	6
2.3	Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2008 et ses arrêtés d'exécution).....	7
3.	Système généralisé de décisions anticipées.....	8
3.1	Définition	8
3.2	Délai d'introduction et décision	8
3.3	Cas exclus	9
3.4	Matières exclues	9
3.5	Durée de la décision anticipée	10
4.	Fonctionnement pratique du système	11
4.1	Service compétent	11
4.2	Compétence décisionnelle	11
4.3	Traitement des demandes	11
4.3.1	Généralités	11
4.3.2	Système de "prefiling meetings"	12
4.3.3	Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale.....	12
4.3.4	Organigramme du SDA.....	13
4.3.5	Collaborateurs	16
4.3.6	Publication des décisions.....	16
5.	Avis publiés sur le site web en 2009.....	17
6.	Problèmes constatés par le SDA dans la législation fiscale.....	32
En matière de contributions directes		
6.1	Prise en compte du contexte international lors de la rédaction de textes de loi...	32
6.2	Organisme de Financement des Pensions - société résidente.....	32
6.3	Pr.P sur les plus-values sur les biens immobiliers situés en Belgique dans le cadre d'une opération d'apport visée à l'article 231, §3, CIR 92.....	32
6.4	Renonciation à la perception du précompte mobilier - attestation.....	33
6.5	Fixation du revenu imposable relatif à l'impôt des sociétés - art. 75 à 78 AR/CIR 92	34
6.6	Société d'investissement	34
6.7	Article 275/3 CIR 92: problématique du personnel scientifique affecté à la valorisation des recherches universitaires vers le secteur privé	35
6.8	Fiscalité des produits financiers	35
7.	Décisions "spécifiques" du SDA.....	37

En matière de contributions directes

7.1	Imposabilité des redevances au nom d'un établissement stable étranger	37
7.2	Rémunération des sociétés de financement	37
7.3	Titrisation dans le secteur diamantaire	37
7.4	Territorialité des brevets pour l'obtention de la déduction pour revenus de brevets	38
7.5	Aucune déduction fiscale pour revenus de brevets sur les droits d'obtention végétale	38
7.6	Utilisation de monnaie étrangère en tant que 'monnaie fonctionnelle'	38
7.7	Application de l'article 185, § 2, b, CIR92	39
7.8	Goodwill - associations d'avocats	39
7.9	Frais de restructuration.....	39
7.10	Apport d'un portefeuille d'investissements dans une société civile familiale.....	40
7.11	Le non-apport de toutes les participations dans les holdings personnels respectifs	40
7.12	Préalablement à l'apport, les demandeurs font apport de leurs créances.....	40
7.13	Vente d'actions par les parents au holding des enfants, et don de l'argent de la vente aux enfants	41
7.14	Distribution d'un superdividende destiné à financer le désintéressement de l'ex-épouse	41
7.15	Liquidation déficitaire	42
7.16	Opérations de capital branche 26	42
7.17	Organisme de Financement des Pensions - convention en matière de gestion pour son propre compte de la branche 21.....	43

En matière de TVA

7.18	Zone Economique Exclusive - notion d'intérieur du pays.....	43
7.19	Correction des prix dans le cadre de prix de transfert	43

En matière de droits d'enregistrement et de succession

7.20	Virement bancaire entre époux - art 131 § 2 C. Enreg.	44
------	--	----

8. Opérations soumises au SDA mais non acceptées..... 45

En matière de contributions directes

8.1	Article 185, § 2, b CIR 92 – bénéfice excessif.....	45
8.2	Eurovignette	45
8.3	Opérations à objectif principalement fiscal	45
8.4	Tax Shelter	46
8.5	Etablissement stable	46
8.6	Profit split	46
8.7	Evaluation	46
8.8	Emprunt sans intérêts	47
8.9	Méthodologie "Cost-plus"	47
8.10	Déduction fiscale pour revenus de brevets - centre d'expertise	47
8.11	Vente d'actions acquises dans le cadre d'un d'une GPO en collaboration avec un fonds d'investissement.....	47
8.12	Apport d'un holding étranger dans un holding belge immédiatement suivi de la	

	liquidation du holding étranger faisant l'objet de l'apport.....	48
8.13	Prise en considération de l'ensemble des opérations.....	48
8.14	Apport d'une société patrimoniale avec pertes	50
8.15	Annulation d'une situation auto-crée.....	50
8.16	Le retrait préalable de l'activité de la société à apporter.....	52
8.17	L'opération n'est pas encore concrète.....	52
8.18	Opérations après apport(s) partiel(s) ayant déjà eu lieu.....	53
8.19	Opérations non motivées / fiscalement inspirées	53
8.20	Apport d'actions contre émission d'actions et reprise des dettes en compte courant	54
8.21	Trust	55
8.22	Dépenses relatives à des panneaux solaires photovoltaïques	55
8.23	Frais de voiture - Emission de CO ² des voitures de société.....	56

En matière de TVA

8.24	Démolition et reconstruction d'un bâtiment d'habitation - taux réduit 6%.....	56
------	---	----

En matière de droits d'enregistrement et de succession

8.25	Abattement ou reportabilité - art 46 ² et 212 ³ du Code Enreg.	56
8.26	Assurance vie et assurance placement - branche 23 - art 1 et/ou 8 du Code des droits de succession.....	57

9. Statistiques relatives aux demandes introduites en 2009

9.1	Introduction.....	58
9.2	Demandes introduites en 2009	58
9.2.1	Demandes introduites.....	58
9.2.2	Délais de décision	59
9.2.3	Nature des décisions.....	59
9.3	Demandes de « prefilings »	59

PARTIE II : REGULARISATIONS

1.	Cadre légal	61
2.	Statistiques	61

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* 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 relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1er alinéa, CIR 92).

- les opérations visées aux art. 46, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 211, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 269, § 1, 6ème alinéa, 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; 203 CIR 92).
- Pour l'application de l'art. 344, § 1, CIR 92, répondent 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, répondent 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. Enreg. 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 AR 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 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^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 sur la base de la Loi du 21.6.2004 modifiant la Loi du 24.12.2002 et de 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 des dirigeants du SDA.

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 rétro-active, 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 SYSTEME

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 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, 24

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 Pouvoir de décision

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 approuvé par le Ministre des Finances est de l'ordre 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 préposés 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.

4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en affaires fiscales

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 par exemple trait 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 cette matière.

Un collaborateur responsable 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, soumis au Collège qui en décidera.

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, responsable du service, collaborateurs impliqués dans le dossier) concernées par le traitement du dossier. Toutes les données relatives au responsable du dossier sont 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 placé à l'ordre du jour du Collège.

Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. 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

Luc Van Brantegem
Membre du Collège

Réorganisations, apports,
RDT, IPP, TVA, PM, ...

Luc Batselier
Président du Collège

Transfer pricing, plus-values
internes, remise de dette,
déduction pour capital à
risque, Enregistrement &
Succession, Douane, ...

Véronique Tai
Membre du Collège

Réorganisations, apports,
RDT, IPP, TVA, PM, tax
shelter, ...

José Vilain
Membre du Collège

Frais de remboursement,
plus-values internes, remise
de dette, déduction pour
capital à risque,
Enregistrement &
Succession, Douane, ...

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

Coordinateur
RDT, IPP, ...

Coordinatrice
Réorganisations, apports, ...

Coordinateur
transfer pricing, taxe de tonnage, ...

Coordinatrice
plus-values internes, remise de dette,
déduction pour capital à risque, ...

Coordinatrice
plus-values internes, remise de dette,
déduction pour capital à risque, ...

Coordinateur
Réorganisations, apports, ...

Coordinateur
RDT, IPP, ...

Coordinateur
Frais de remboursement, ...

Coordinatrice Plus-values internes,
remise de dette, ...

Régularisations
Coordinateur

Collaborateurs

Collaborateurs

Collaborateurs

Collaborateurs

Collaborateurs

Coordinateur TVA

Collaborateurs

Coordinateur Enreg. & Succ.

Collaborateurs

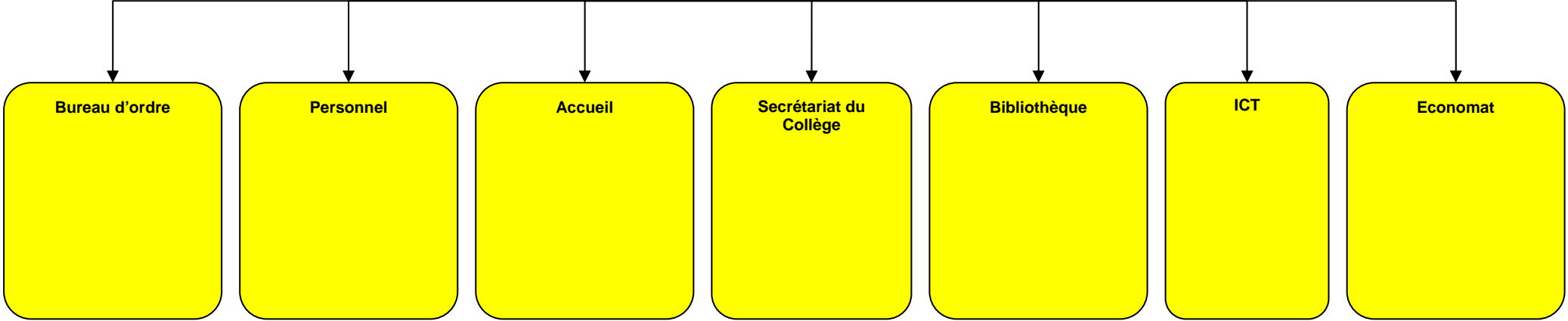
Coordinateur TVA

Collaborateurs

Coordinateur Enreg. & Succ.

Collaborateurs

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 31.12.2009 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	39	Contributions directes	26
TVA	3	TVA	5
Documentation patrimoniale	3	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	1	Douanes et accises	0
Niveau C	9	Niveau C	3
Total :	55	Total :	36

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).

5 AVIS PUBLIES SUR LE SITE WEB EN 2009

En 2009, le Collège a décidé de

- organiser une consultation publique au sujet du fonctionnement du SDA en général;
- retirer les positions de son site web et les soumettre à une évaluation;
- changer la dénomination des 'positions' en 'avis', afin de mettre l'appellation néerlandaise davantage en concordance avec l'appellation francophone;
- publier d'abord un certain nombre d'avis pour consultation publique, et les finaliser après réception des réactions;
- placer à nouveau deux avis sur le site web.

La consultation publique 'fonctionnement général'

Le texte suivant a été publié sur le site:

Cher client,

Le Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) est constamment à la recherche de moyens d'améliorer le service à ses clients. Après 4 années de fonctionnement, le Collège souhaite à nouveau connaître l'avis des utilisateurs.

Le Collège vous invite dès lors à nous transmettre votre opinion au sujet du fonctionnement du SDA. Soyez certain que vos commentaires au sujet du fonctionnement global, des contacts que vous avez eus avec notre service, de la méthode de travail (usage de l'e-mail, réunions, ...), de la rapidité de fonctionnement, des décisions, ... seront lus avec la plus grande attention.

Nous vous invitons également à formuler des propositions pour améliorer notre fonctionnement. Celles-ci seront également lues avec grande attention et seront mises en pratique si elles sont jugées réalisables et utiles.

*Nous vous invitons à transmettre votre opinion et vos propositions d'amélioration par e-mail au Président du Collège du SDA à l'adresse suivante : luc.batselier@minfin.fed.be, pour le **31 mars 2009** au plus tard.*

D'avance, nous vous remercions pour votre collaboration.

Le Collège de SDA.

Comme suite aux réactions, le Collège a adapté quelque procédures de travail internes afin de pouvoir assurer un traitement plus efficace des dossiers.

Les avis qui ont été replacés sur le site web:

- **Avis concernant 'abandon de créance – remise de dette'**

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

1. 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.
2. 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".

3. 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.
4. 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 société étrangère

5. Il incombe à l'administration étrangère d'examiner si une condition de retour à meilleure fortune est obligatoire.
6. Si une telle disposition devait être imposée, il serait proposé que la renaissance suive les mêmes règles que celles mentionnées ci-avant.

* *
*

Avis 'études limitées de prix de transfert'

1. Quand une étude limitée de prix de transfert peut-elle être acceptée ?

Le SDA peut accepter une étude limitée de prix de transfert pour les entreprises qui se limitent à exercer l'une ou plusieurs des activités énumérées ci-après (pour ce qui est du contenu de telles études limitée : voir en fin de note):

- 1.1 les activités de nature préparatoire
- 1.2 les activités qui ont le caractère d'activités accessoires
- 1.3 les activités de délivrance d'information aux clients
- 1.4 les activités qui contribuent passivement à des opérations de vente
- 1.5 l'achat, en nom propre ou au nom et pour compte des sociétés du groupe auxquelles ils sont destinés, de matières premières, de fournitures, de produits finis ou de marchandises

- 1.6 l'entreposage, la gestion et le conditionnement des biens visés au point 1.5 dans la mesure où les activités se limitent aux opérations simples destinées à assurer la conservation des marchandises en bonne condition pendant leur stockage et/ou aux opérations préparant les marchandises en vue de leur distribution ou de leur revente
- 1.7 la prise de commandes émanant de personnes qui ne sont pas membres du groupe ainsi que l'établissement et l'envoi des confirmations de commandes sans que l'entreprise n'accepte elle-même les commandes en aucune façon
- 1.8 la vente et/ou le transport et la livraison des biens visés au point 1.5 aux sociétés du groupe ou pour le compte des sociétés du groupe
- 1.9 l'établissement et l'envoi des factures de vente (les factures adressées à des non-membres du groupe doivent être établies au nom et pour compte des membres du groupe qui ont acheté les biens à l'entreprise — le paiement de telles factures ne peut pas être fait à l'entreprise elle-même)
- 1.10 l'accomplissement de formalités financières, bancaires, fiscales en matière de TVA, de douanes et d'accises et administratives en relation avec les activités précitées.

2. Que doit contenir l'étude limitée ?

- 2.1 les caractéristiques des services
- 2.2 une analyse de risques
- 2.3 une analyse fonctionnelle
- 2.4 l'étude doit porter sur un minimum de 4 exercices comptables
- 2.5 les points de comparaison ne peuvent pas présenter un résultat négatif pour chacun des quatre exercices comptables
- 2.6 il y a lieu d'écarter les points de comparaison qui présentent un pourcentage négatif sur le total des 4 exercices comptables
- 2.7 la recherche des points de comparaison ne peut se faire qu'au moyen du moteur de recherche de la base de données
- 2.8 un mark up que l'on demanderait par exemple pour différentes activités devra être déterminé sur base d'une moyenne pondérée (p. ex. sur base du nombre des membres du personnel)
- 2.9 il y a lieu de motiver la méthode de détermination des prix de transfert, de même que p. ex. le mark up proposé

3. Comment allons-nous procéder ?

- 3.1 nous conduisons nous-mêmes une étude de comparables ('benchmark') en interne
- 3.2 si la proposition du demandeur reste dans les limites de l'intervalle que nous avons déterminé, nous pouvons accepter l'étude limitée; dans la négative, il y a lieu de procéder à une analyse complémentaire de l'étude qui a été soumise

4. Pour quelles demandes n'accepterons-nous certainement pas d'étude limitée?

- 4.1 les demandes relatives à l'article 185, §2, b CIR 92
- 4.2 marges (ou 'spreads') sur financements
- 4.3 opérations de vente (p.ex. commissionnaires, 'limited risk distributors')
- 4.4 activités de production (p.ex. travailleur à façon)

Les avis qui ont été publiés sur le site web pour consultation publique:

▪ **Avis RDT – Hong Kong**

I. Introduction

1. Hong Kong possède un système d'imposition territoriale où des revenus off-shore ne sont pas taxés.
2. Aussi bien l'Administration (circulaire) que le Ministre des Finances (question parlementaire) ont confirmé que le régime off-shore ne constitue pas un obstacle à l'application de la déduction RDT.

II. Circulaire n° AAF/97.0060 (AAF 4/2005) dd. 31.03.2005 (la circulaire)

3. Conformément aux dispositions de l'article 22, § 2, (b) de la Convention, conclue le 10 décembre 2003, entre le Royaume de Belgique et Hong Kong tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Loi du 13 septembre 2004 – Moniteur belge du 10 novembre 2004), les dividendes qu'une société qui est un résident de la Belgique reçoit d'une société qui est un résident de Hong Kong sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique, dans les conditions et limites prévues par la législation belge.
4. Conformément aux dispositions de l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 1° du Code des impôts sur les revenus (CIR 92), les revenus visés à l'article 202, § 1er, 1°, CIR 92 ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.
5. Dans la circulaire (n° 13 B), il est stipulé que "les dispositions du droit commun en matière d'impôts applicables à une société établie à Hong Kong ne sont pas "notablement plus avantageuses qu'en Belgique". Le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est égal à 17,5 % et, à lui seul, le régime de la territorialité en vigueur à Hong Kong ne permet pas de considérer que la législation fiscale de Hong Kong est notablement plus avantageuse. En effet, conformément aux commentaires sur l'article 4 du Modèle OCDE de convention fiscale, il ne convient pas d'exclure du champ d'application de la Convention les résidents de pays qui appliquent un principe de territorialité en matière fiscale. En outre, les conséquences d'un régime de territorialité ne diffèrent pas fondamentalement du régime d'exemption que la Belgique applique sur la base des nombreuses conventions préventives de la double imposition qu'elle a conclues. A cet égard, on notera d'ailleurs que Hong Kong n'apparaît pas dans la liste des "paradis fiscaux" reprise dans l'Arrêté royal du 13 février 2003 pris en exécution de l'article 203, §1er, 3ème alinéa, CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique (Moniteur belge du 21 février 2003). L'exclusion prévue à l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 1°, CIR 92 ne s'applique, dès lors, pas".
6. Conformément aux dispositions de l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 3°, CIR 92, les revenus visés à l'article 202, § 1er, 1°, CIR 92 ne sont en outre pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par une société dans la mesure où les revenus

qu'elle recueille, autres que des dividendes, trouvent leur source en dehors du pays de son domicile fiscal et bénéficient dans le pays du domicile fiscal d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun. Conformément aux dispositions de l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 2°, CIR 92, les revenus visés à l'article 202, § 1er, 1°, CIR 92 ne sont en outre pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par une société de financement, une société de trésorerie ou une société d'investissement qui, bien qu' assujettie dans le pays de son domicile fiscal à un impôt visé à l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 1°, CIR 92, bénéficie dans celui-ci d'un régime fiscal exorbitant du droit commun.

7. Il ressort de la circulaire que "le régime d'imposition territoriale en vigueur à Hong Kong ne peut pas être considéré comme un régime visé à l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 2° et 3°, CIR 92 car ces sociétés sont soumises au droit commun de Hong Kong et ne bénéficient donc pas à Hong Kong "d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun".

III. Question orale n° 802 de M. Devlies dd. 28.03.2006 (Compte Rendu Analytique, Commission des Finances de la Chambre, Com 906, p. 8-13)

8. Monsieur Devlies affirme qu'en se servant d'une filiale implantée à Hong Kong, une entreprise peut rapatrier presque sans payer de taxes, des revenus intérieurs faiblement taxés (revenus on-shore) et des revenus étrangers non taxés (revenus off-shore) étant donné que la Belgique connaît un régime de RDT.
9. Selon le Ministre des Finances, ce régime ne s'applique toutefois pas aux dividendes, ceux-ci en étant exclus conformément à la disposition anti-abus spécifique du CIR 92. Les dividendes versés par Hong Kong peuvent en être exclus sur la base de l'article 203, §1er, 1er alinéa, 5°, CIR 92. S'il s'avère que ces dividendes ne sont pas visés par cet article, la déduction RDT pourra s'appliquer, toujours selon le Ministre des Finances, pour autant que les conditions quantitatives soient remplies.
10. Il ressort de la réponse du Ministre que la déduction RDT ne peut pas être refusée sur la base de l'article 203, §1er, 1er alinéa, 1°, CIR 92, qui exclut les dividendes versés par une société non assujettie à l'impôt des sociétés ou établie dans un pays où les dispositions fiscales sont beaucoup plus favorables qu'en Belgique. Ces pays sont énumérés à l'article 73/4quater, AR/CIR 92.
11. Les dividendes versés par une société installée dans un pays doté d'un système d'imposition territoriale, ce qui est le cas de Hong Kong, ne figurent pas sur la liste étant donné que ce type de régime n'est pas réputé beaucoup plus favorable que le régime belge. Ce point est confirmé dans la circulaire.
12. Selon le Ministre des Finances, l'article 203, §1er, 1er alinéa, 3°, CIR 92 n'est pas d'application non plus aux sociétés de Hong Kong. L'exclusion sur cette base n'est d'application qu'en cas de régime d'exclusion, c'est-à-dire uniquement quand le régime d'imposition territoriale est réservé à certaines sociétés.

IV. Position générale du SDA

A. Généralités

13. La réponse à la question parlementaire précitée et la circulaire permettent de conclure que les dividendes versés par des sociétés de Hong Kong ne peuvent pas être exclus sur la base de l'article 203, §1er, 1er alinéa, 1° à 3°, CIR 92.

14. Le SDA estime que les dividendes versés par des sociétés de Hong Kong peuvent éventuellement être exclus sur la base de l'article 203, §1er, 1er alinéa, 5°, CIR 92.

15. Si le demandeur le souhaite le SDA examinera également l'application de l'article 203, §1er, 1er alinéa, 4°, CIR 92. à la situation concrète qui lui est présentée.

B. Art. 203, §1er, 1er alinéa , 4°, CIR 92

16. Conformément aux dispositions de l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 4°, CIR 92, les revenus visés à l'article 202, § 1er, 1°, CIR 92 ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par une société dans la mesure où elle réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements étrangers qui sont assujettis d'une manière globale à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique. Conformément aux dispositions de l'article 203, §2, 4ème alinéa, CIR 92, l'article 203, §1er, 1er alinéa, 4°, CIR 92 ne s'applique pas lorsque l'impôt effectivement appliqué de manière globale atteint au moins 15% ou lorsque la société et son établissement étranger sont situés dans des Etats membres de l'Union européenne.

17. Il ressort des demandes qui ont déjà été soumises au SDA que communément un ou plusieurs "representation office" (ci-après RO) sont mis en place. Selon les demandeurs, les tâches des RO se limitent à des activités préparatoires et auxiliaires.

18. Nonobstant la prétendue absence d'établissement stable en Chine, le RO est assujetti à l'impôt dans ce pays conformément à la pratique administrative, de sorte que l'impôt effectivement appliqué de manière globale aux bénéfices réalisés par l'intermédiaire de ce RO dépasse 15%. Par conséquent, l'exclusion du régime des RDT visée à l'article 203, §1er, 1er alinéa, 4°, CIR 92 n'est pas d'application à l'égard du RO sis en Chine.

19. En ce qui concerne les RO sis dans d'autres pays, l'exclusion du régime des RDT visée à l'article 203, §1er, 1er alinéa, 4°, CIR 92 ne sera pas d'application pour autant que ces RO ne constituent effectivement ni un établissement stable/étranger conformément aux législations locales respectives ni un établissement stable conformément à la convention préventive de la double imposition que Hong Kong a conclue avec le pays concerné.

C. Art. 203, §1er, 1er alinéa, 5°, CIR 92

20. Conformément aux dispositions de l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 5°, CIR 92, les revenus visés à l'article 202, § 1er, 1°, CIR 92 ne sont pas déductibles lorsqu' ils sont alloués ou attribués par une société, autre qu'une société d'investissement, qui redistribue des dividendes qui, en application de l'article 203, § 1er, 1er alinéa, 1° à 4°, CIR 92 ne pourraient pas eux-mêmes être déduits à concurrence d'au moins 90 p.c.

21. Jusqu'à présent, aucun cas d'application de l'article 203, §1er, 1er alinéa, 5°, CIR 92 concernant des sociétés de Hong Kong n'a été soumis au SDA. En effet, les demandes concernaient uniquement des sociétés établies à Hong Kong qui ne détenaient aucune action.

D. Examen par le SDA

22. Le SDA estime que ce système ne peut pas conduire à un usage abusif de la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et Hong Kong. Dans ce cadre, il sera procédé à un examen de la substance économique (nombre de membres du personnel, tâches des membres du personnel, composition du Conseil d'Administration, chiffre d'affaires et bénéfices estimés, ...) à Hong Kong.

23. L'objectif ne peut en effet pas être de transférer fictivement des activités belges ou européennes existantes à Hong Kong pour ensuite en rapatrier les bénéfices vers la Belgique par le biais de dividendes RDT.
24. Le SDA demandera toujours que les conséquences de l'opération sur l'emploi en Belgique, soient précisées.
25. Enfin, le SDA indiquera au demandeur qu'il a la possibilité de fournir une étude "transfer pricing" (prix de transfert) pouvant faire l'objet d'une demande de décision anticipée (séparée ou non). Dans l'éventualité où aucune demande ne serait formulée sur cette matière, il sera formellement précisé dans la partie décision que le SDA ne s'est pas prononcé sur l'aspect "transfer pricing".

* *
*

▪ **Avis concernant l'emphytéose**

Traitement des demandes concernant les constructions d'emphytéose:

1. Si la demande ne concerne pas encore un projet concret (entre autres lorsque le bien immeuble n'est pas encore identifié) :
 - La demande est irrecevable.
2. Si la demande concerne un projet concret:
 - il est demandé au demandeur de décrire le plus complètement possible les opérations prévues sans mentionner les articles de loi ;
 - étant donné que les droits d'enregistrement sont perçus sur base des données figurant dans l'acte qui établit les accords, les projets d'acte doivent également être transmis au SDA.
3. L'examen effectué sur base de la description et des projets d'acte repris au point 2 peut conduire aux deux situations suivantes :
 - 3.1 soit il est question d'une qualification erronée :
 - on décide qu'une qualification erronée a été donnée aux opérations (simulées ou non).
 - 3.2 soit les parties ont effectivement établi un droit d'emphytéose et ont transmis les droits grevés du droit d'emphytéose :
 - Sur base des projets d'acte soumis au SDA, ... on peut décider qu'une requalification de la construction d'emphytéose en une vente n'est pas possible en application de l'article 18, § 2 C. Enr., à condition que les caractéristiques juridiques propres à l'emphytéose produisent leurs effets in concreto. Het onderzoek op basis van de beschrijving en de ontwerpakten vermeld in punt 2 kan leiden tot de volgende twee situaties:

4. L'évaluation du canon unique et des droits grevés du droit d'emphytéose doit être effectuée d'une manière correcte afin d'exclure une possible application de l'article 204 C. Enr.

Renseignements et documents qui doivent entre autres être transmis au SDA en vue de l'examen du dossier :

5. Si ceux-ci sont rédigées, une copie des actes sous seing privé ou de l'acceptation des offres.
6. Une copie des actes de constitution des nouvelles sociétés et tous les documents qui sont de nature à convaincre que l'opération est sincère.
7. Une copie du rapport d'estimation (d'un expert indépendant) concernant les droits sur les biens repris dans l'opération.

Les engagements suivants peuvent être repris par les demandeurs dans leur demande :

8. S'il n'y a pas de lien entre les acquéreurs des biens grevés du droit d'emphytéose et le ou les emphytéotes, les demandeurs prennent l'engagement qu'il n'y aura pas de création de deux nouvelles sociétés avec le même actionnariat, pas de constitution d'une nouvelle société avec une société existante du même groupe, pas de constitution d'une nouvelle société avec une personne physique qui est actionnaire principal dans la nouvelle société, pas deux sociétés existantes du même groupe et pas de société existante avec une personne physique qui est actionnaire principal de cette société.
9. Le canon unique ne dépassera pas 95% de la valeur de la pleine propriété. La valeur qui est attribuée aux biens grevés d'emphytéose atteindra au minimum 5% de la valeur de la pleine propriété. Si la valeur donnée par l'expert à l'emphytéose est supérieure à 95%, les demandeurs s'engagent expressément à donner au canon unique une valeur inférieure ou égale à 95% de la valeur de la pleine propriété.
10. La détermination de la valeur des droits d'emphytéose et des biens grevés d'emphytéose sera faite par un tiers expert indépendant (l'évaluation sera vérifiée par le SDA).
11. L'acte de constitution du droit d'emphytéose et l'acte de vente des biens immeubles grevés d'emphytéose seront passés à au moins 15 jours d'intervalle.

Si il y a un lien entre le ou les acquéreurs des biens immeubles grevés d'emphytéose et le ou les emphytéotes, les engagements suivants peuvent être pris :

12. L'emphytéote et le nouveau propriétaire des biens immeubles grevés d'emphytéose s'engagent à ne reconstituer d'aucune façon la pleine propriété des biens immeubles (objet de la demande) pendant la durée de l'emphytéose.

Exception : la reconstitution est faite à l'avantage d'une autre personne physique ou juridique que l'emphytéote et que l'acheteur des biens grevés d'emphytéose avec application du tarif prévu à l'article 44 du C. Enr.

Si cet engagement est pris il sera également repris dans les actes notariés établissant les opérations.

13. Si l'emphytéote et le nouveau propriétaire des biens immeubles grevés d'emphytéose sont des sociétés qui n'ont pour actif principal que ces droits réels, elles s'engagent pendant une durée de 5 ans à partir de la date d'e l'enregistrement des actes de constitution du droit d'emphytéose et de vente des biens immeubles grevés d'emphytéose à ne pas changer de contrôle au sens des articles 5 à 9 du codes des sociétés.

Exception : le changement de contrôle est la conséquence de la mise en œuvre des garanties établies sur les actions des sociétés concernées en faveur d'une institution financière.

14. Le ou les mêmes administrateurs des 2 sociétés ne peut (peuvent) pas, seul ou ensemble, pendant toute la durée de l'emphytéose :
 - 14.1 constituer la majorité du conseil d'administration et
 - 14.2 s'engager vis-à-vis des tiers.

* *
 *

▪ **Avis concernant l'usufruit**

Traitement des demandes concernant des biens immobiliers – constructions d'usufruit par lesquelles un droit d'usufruit temporaire est constitué en faveur d'une société.

1. Si la demande ne concerne pas encore un projet concret (entre autres si le bien immeuble n'est pas encore identifié):
 - la demande est irrecevable.
2. Si la demande concerne un projet concret :
 - le demandeur devra décrire l'opération envisagée le plus complètement possible sans faire référence aux articles de loi et sans donner de qualification juridique à(aux) l'acte(s) envisagé(s).
 - le demandeur fournira toutefois le(s) projet(s) d'acte(s) qui formalisera(ont) l'opération envisagée.
3. L'examen du dossier sur la base de la description et du(es) projet(s) d'acte(s) dont question au point 2 peut mener à 2 situations:
 - 3.1. soit il est question d'une qualification erronée (simulée ou non)
 - décision qu'une qualification erronée a été donnée;

- 3.2. soit les parties ont effectivement constitué un droit d'usufruit en faveur d'une société
- sur la base de la description dont question au point 2 et du(es) projet(s) d'acte(s) qui sera(ont) fourni(s) au SDA, il sera décidé qu'une requalification de la construction d'usufruit envisagée en location, par application de l'article 344, §1^{er} CIR92, n'est pas possible pour autant que les caractéristiques juridiques propres à l'usufruit (l'usufruit est un droit réel temporaire qui emporte notamment pour l'usufruitier le droit de suite¹ et de préférence², le droit de céder ou d'hypothéquer son usufruit) produisent leurs effets *in concreto*. A défaut, en effet, l'opération projetée reste, à tout le moins, susceptible de faire l'objet de plusieurs qualifications ; il pourrait même, le cas échéant, être question de simulation (voir, point 3.1.).".
4. La valorisation d'un usufruit temporaire doit être effectuée à sa valeur réelle. Une surestimation de la valeur de l'usufruit pourra donner lieu à l'attribution d'un avantage (de toute nature, anormal ou bénévole) au nu-proprétaire. Pour l'application des impôts directs, les méthodes de valorisation forfaitaire utilisées en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession ne sont pas appropriées. La valorisation doit être examinée au cas par cas et devra entre autres tenir compte de l'état dans lequel se trouve le bien immeuble, des travaux encore à effectuer, des frais générés par la constitution de l'usufruit (frais de notaire, droits d'enregistrement,...), ainsi que de l'affectation effective donnée par la société au bien immobilier (utilisation propre, mise en location, usage intensif, usure,...).
5. La déductibilité des charges inhérentes à l'usufruit (amortissement, ...) est conditionnée au respect de l'article 49 CIR92.
6. Concernant les travaux, améliorations, constructions, ... réalisés par l'usufruitier, une demande pourra être soumise au SDA pour autant que ces travaux, améliorations, constructions, ... soient concrètement envisagés. A cet égard, il conviendra que la demande précise clairement la quote-part respective de l'usufruitier et du nu-proprétaire dans le coût de ces travaux, améliorations, constructions, ..., ainsi que le versement ou non d'une indemnité à l'expiration de l'usufruit.

* *
*

- **Avis plus-values internes**

I. INTRODUCTION

1. La problématique de l'éventuelle taxation comme revenus divers des plus-values sur actions, réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle est désormais réglée par l'article 90,9° CIR 92, et ce suite à l'introduction de la loi du 11.12.2008 (publiée au M. B. du 12.01.2009) modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal

¹ Le droit de suite donne à l'usufruitier une action propre directe contre celui qui viendrait troubler l'exercice de son usufruit alors que le locataire ne dispose que d'une action personnelle contre son bailleur.

² Le droit de préférence permet à l'usufruitier d'échapper au concours des créanciers du nu-proprétaire en ce qui concerne l'objet de son droit.

commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre, modifiée par la Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005.

2. En outre, suivant les dispositions de l'art 90,1° CIR 92, sont imposés comme revenus divers, les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle.
3. Les revenus provenant d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé ne sont pas considérés comme revenu divers.
4. Les lignes directrices du SDA permettant d'apprécier si une opération relève ou non de la gestion normale du patrimoine privé sont commentées ci-après. Il a été tenu compte de la jurisprudence en la matière.
5. Les décisions du SDA peuvent être consultées sur www.fisconetplus.be

II. VENTE DE PARTICIPATIONS

6. En cas de vente d'actions, le SDA examinera au cas par cas l'opération projetée, également à la lumière des critères qui sont invoqués dans la jurisprudence.

III. VENTE DE PARTICIPATIONS D'UNE SOCIÉTÉ DE LIQUIDITÉS

7. Des différentes jurisprudences, il ressort que les constructions concernant les sociétés de liquidités sont jugées sur l'ensemble des opérations (*la constitution de la nouvelle société, le fait de rendre liquide la société existante en transférant entre autre certains actifs à une nouvelle société qui par ce fait est en mesure de poursuivre les activités, et finalement la vente des actions de la société de liquidités*) qui sont mises en place par la (les) personne(s) physique(s) ou sous son (leur) autorité dans un laps de temps très court – parfois les opérations ont lieu le même jour - Ces opérations sont souvent accompagnées d'engagements personnels (prises de risques).
8. Dans la jurisprudence, il ressort généralement que la vente des actions d'une société de liquidités ne peut pas être considérée comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé.
9. Le SDA tiendra compte, entre autres, de la jurisprudence lors de l'appréciation des opérations qui lui sont soumises.

IV. APPORTS

10. Tout comme pour la vente, le SDA analysera l'opération au vu des critères repris à ce sujet dans la jurisprudence.

V. POSSIBLES ENGAGEMENTS À REPRENDRE DANS LA DEMANDE

11. Engagements qui peuvent être pris lors d'un « apport classique »

- 11.1 aucune réduction de capital n'est effectuée par la société holding pendant une période de trois ans à compter de l'apport;
- 11.2 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;
- 11.3 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) ;
- 11.4 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 holding (éventuellement avec transfert du personnel concerné) et qui sont évaluées conformément au marché.
12. Dans le cas où plusieurs actionnaires souhaitent apporter les actions de leur(s) société(s) opérationnelle(s) à leur holding propre respective, les engagements complémentaires suivants peuvent être repris dans la demande :
- 12.1 Si, durant une période de trois ans à compter de la date de l'apport des actions aux sociétés holding, des réductions de capital et/ou des distributions de dividendes plus élevés sont nécessaires afin de permettre aux sociétés holding de réaliser de nouveaux investissements, ces réductions de capital et/ou dividendes plus élevés seront limités au montant correspondant à « l'investissement le plus onéreux » qui sera fait par les sociétés holding. Chaque société holding recevra par conséquent un montant qui correspondra à « l'investissement le plus onéreux » que l'une des sociétés holding effectuera. Si l'une des sociétés holdings ne consacre pas la totalité de ces sommes à de nouveaux investissements, les sommes excédentaires devront rester bloquées auprès de la société holding concernée. Ces sommes ne peuvent en aucun cas être transférées vers les actionnaires « personnes physiques ».
- 12.2 Dans l'éventualité où l'une des sociétés holding susmentionnées n'aurait pas réalisé des investissements à concurrence du montant total des réductions de capital et/ou des distributions de dividendes plus élevés qui ont eu lieu durant la

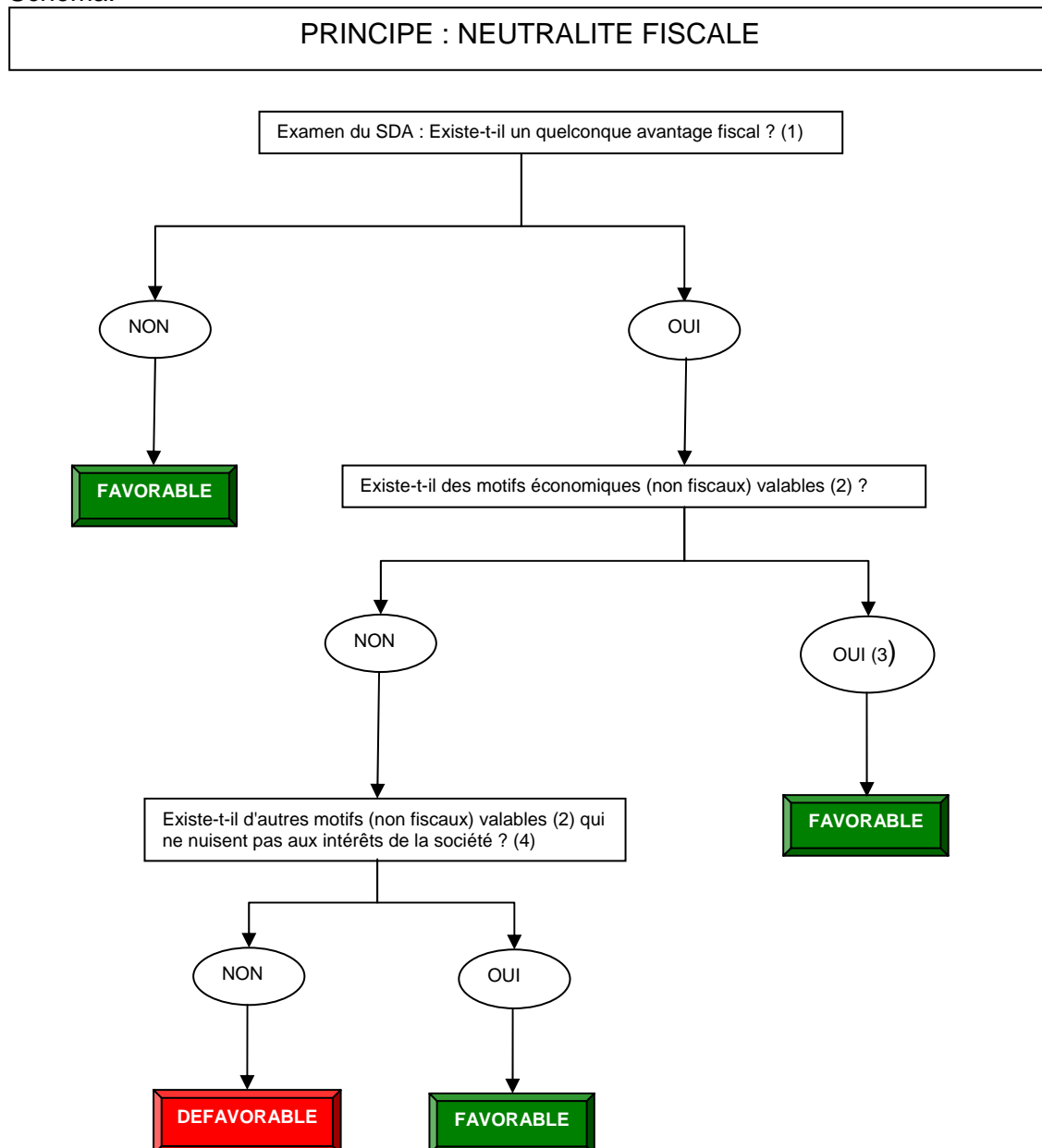
période de trois ans, cette société holding ne distribuera pas ces sommes excédentaires, non affectées à des investissements, sous la forme d'une réduction de capital, et ce, tant que ces sommes n'auront pas été distribuées comme dividendes (avec retenue de précompte mobilier) aux actionnaires « personnes physiques ».

13. Au vu des critères utilisés dans la jurisprudence, il peut être nécessaire que le rapport d'évaluation du réviseur ou du comptable soit produit au SDA avant la prise de décision concernant l'opération présentée.

* *
*

▪ **Avis 'processus décisionnel réorganisation'**

Schéma:



(1) Concerne tant les impôts directs (ISR) que les impôts indirects (ENR., TVA) dans l'attente de la réponse à la question préjudicielle (C-352/08).

(2) A ce stade, le SDA procède à un examen sur la base d'éléments objectifs et vérifiables en évitant que les opérations suggérées par le team afin de répondre aux motifs économiques valables ne soient considérées comme un contrôle d'opportunité.

A ce sujet, sont disqualifiés comme motifs économiques valables:

- le motif qui rendrait la disposition anti-abus sans effet, parce qu'il consiste dans un avantage qui n'est en rien spécifique à l'opération envisagée mais au contraire tellement général qu'il est nécessairement présent dans toute opération du même type;
- le motif économique qui est certes spécifique à l'opération envisagée mais, qui compte tenu des avantages fiscaux liés à l'opération envisagée (prise isolément ou avec d'autres opérations), est tellement ténu qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas cette opération pour ce seul motif.

(3) Etant donné que des motifs économiques valables sont présents, on peut présumer que l'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

(4) Un "clignotant" est activé si les motifs invoqués:

- permettent des constructions telles que : apporter les activités bénéficiaires dans une société et laisser le reste des activités périliter dans une autre société via une liquidation ou une faillite ;
- consistent en des liquidations de fait. Les opérations de liquidation de fait sont des opérations qui consistent à partager ou à apporter l'actif net de sociétés dormantes (soit des sociétés dont l'activité économique a été arrêtée, soit des partages de sociétés villas) aux actionnaires ou à leurs sociétés personnelles. Cet actif net ne comprend pas les actifs affectés à une activité économique et les sociétés holding ne sont pas considérées comme des sociétés dormantes.

Engagements en matière de scission, de scission partielle ou d'apport

1. Lorsqu'un avantage fiscal résulte d'une opération de scission, de scission partielle ou d'apport pris isolément ou en combinaison avec une ou plusieurs autres opérations, il est demandé au demandeur de démontrer que l'opération n'a pas comme objectif principal l'évasion fiscale.
2. Pourrait poursuivre un objectif d'évasion fiscale, l'opération de scission, de scission partielle ou d'apport suivie de la cession des actions de l'une des sociétés concernées par ces opérations.

Absence d'intention de céder à des tiers

3. *Dans cette optique, la confirmation par les actionnaires de la (des) société(s) concernée(s) par l'opération des éléments repris ci-après est notamment de nature à permettre au SDA de conclure à l'absence d'objectif principal d'évasion fiscale:*
 - 3.1. *l'absence d'intention de cession dans les trois ans des actions des sociétés concernées par l'opération de scission ou de scission partielle;*
 - 3.2. *l'absence d'intention de cession dans les trois ans des actions de la (des) société(s) bénéficiaire(s) de l'apport;*
 - 3.3. *l'échange d'actions, sans soulte, entre anciens actionnaires en vue de régler des dysfonctionnements de l'organe de gestion résultant des divergences de vue entre actionnaires.*
4. Dans la mesure où un demandeur a confirmé l'absence d'intention de céder des actions à des tiers au moment de l'opération envisagée mais qu'ensuite il souhaite céder des actions dans les trois ans à compter de la date juridique de l'opération effectuée, il pourra toujours demander l'avis du SDA via un avenant à sa demande initiale.

Intention de céder à des tiers

5. Dans la mesure où un avantage fiscal résulterait de la combinaison d'une opération de scission, scission partielle ou d'apport avec la cession des actions de l'une des sociétés concernées par ces opérations, le demandeur doit faire état de l'existence de motifs économiques valables.
6. Sont notamment considérés comme des motifs économiques valables:
 - 6.1. le réinvestissement durable à court terme du produit total ou partiel selon l'importance relative de l'avantage fiscal retiré de la plus-value réalisée lors de la cession des actions de la société concernée dans une autre activité économique. Les modalités et le caractère durable de ce réinvestissement doivent être décrits et motivés dans la demande.
7. Le réinvestissement peut prendre une des formes suivantes:
 - 7.1. soit via une augmentation de capital dans l'autre société concernée par l'opération de scission ou de scission partielle ou dans une autre société belge ou dans l'EEE;
 - 7.2. soit directement au sein même de la société cédante.

Intention de céder intragroupe

8. Une vérification des avantages fiscaux dont pourrait bénéficier le groupe sera également effectuée au cas par cas.

* *
 *

Le Collège du SDA est en train de traiter les réactions aux divers avis.

6 PROBLEMES CONSTATES PAR LE SDA DANS LA LEGISLATION FISCALE

Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération ci-dessous n'est pas exhaustive.

EN MATIERE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES

6.1 Prise en compte du contexte international lors de la rédaction de textes de loi

Plusieurs questions ont été posées au SDA par des demandeurs afin de savoir comment ils doivent tenir compte de la référence à des dispositions de droit interne faite dans certaines dispositions fiscales. A titre d'exemple, on peut citer l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^o, du CIR92 qui précise que ne constitue pas un dividende les remboursements de capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social, prise conformément aux dispositions du Code des sociétés.

Le SDA préconise dès lors que lors de l'élaboration ou la modification de dispositions légales, il soit tenu compte du fait que les situations que la loi belge entend réglementer peuvent ne pas concerner que des intervenants belges.

6.2 Organisme de Financement de Pensions – société résidente

La demande concerne l'exonération du Pr. M. sur les intérêts relatifs aux créances (autre que les dépôts ou les titres) en faveur d'un "investisseur professionnel" au sens de l'article 105, 3^o, b), AR/CIR92. Un organisme de Financement de Pensions (OFP) au sens de la loi du 27.10.2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle est soumis à l'impôt des sociétés conformément à l'article 179 CIR92. En vertu de l'article 2, § 1^{er}, 5^o, a, CIR92, un OFP est par conséquent une société et, étant donné que le siège social se trouve en Belgique, est également une société résidente au sens de l'article 2, § 1^{er}, 5^o, b, CIR92. Une société résidente est un investisseur professionnel en vertu de l'article 105, 3^o, b), AR/CIR92. Par conséquent, il faut accepter qu'un OFP est un investisseur professionnel au sens de l'article 105, 3^o, b), AR/CIR92 et entre en ligne de compte pour l'exonération du Pr. M. visée à l'article 107, §2, 9^o, c), AR/CIR92. Toutefois le texte de l'article 179 CIR92, établit un lien de coordination (« ainsi que ») entre les sociétés résidentes et les OFP. Une lecture stricte pourrait donc mener à la conclusion qu'un OFP ne serait pas, par définition, une société résidente, ce qu'elle est effectivement sur la base de l'analyse précitée sur la base de l'article 2, CIR92.

6.3 Précompte professionnel sur les plus-values sur des biens immobiliers situés en Belgique, dans le cadre d'une opération d'apport visée à l'article 231, § 3, CIR92

L'article 87, 8^o, AR/CIR 92 stipule que, sous réserve des exonérations prévues par la loi et les conventions internationales, le précompte professionnel est dû à la source sur les plus-values réalisées par des non-résidents visés à l'article 227, 1^o ou 2^o, CIR92, à l'occasion de la cession à titre onéreux de biens immobiliers situés en Belgique ou de droits réels portant sur ces biens, pour autant que ces plus-values soient comprises dans les bénéfices ou profits visés à l'article 228, §2, 3^o, a, et 4^o, CIR92.

Ce précompte professionnel est en principe également dû sur les plus-values qui sont constatées à l'occasion de l'apport d'un établissement belge par une société étrangère dans

une société résidente, conformément à l'article 231, § 3, CIR92, lorsque cet établissement belge possède un bien immobilier situé en Belgique (PV n°1524 de M. le Parl. Vermeulen du 26.10.1998).

L'opération qui a été soumise au SDA concernait en l'occurrence l'apport de l'établissement belge d'une société américaine dans une nouvelle société belge à constituer. Un bien immeuble situé en Belgique faisait partie de l'apport.

Il a été constaté en la matière que l'article 23 de la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et les Etats-Unis n'empêche en principe pas l'administration fiscale belge de percevoir le précompte professionnel visé, étant donné qu'il s'agit d'un précompte qui est imputable et remboursable, impliquant que l'impôt final n'est pas plus lourd pour la société américaine que pour les sociétés belges.

Néanmoins, sur la base de l'article 9, § 1er, du Traité d'Amitié, d'Etablissement et de Navigation conclu entre le Royaume de Belgique et les Etats-Unis d'Amérique et du Protocole, signés le 21 février 1961 (loi du 30 juillet 1963, publiée dans le Moniteur Belge du 21 septembre 1963, page 9211), il a été jugé que le précompte professionnel n'est pas dû en l'occurrence, étant donné que cette disposition prescrit qu'en ce qui concerne le prélèvement et le recouvrement des impôts aucune exigence plus lourde ne peut être imposée, lors des transactions avec les entreprises américaines que dans des transactions similaires dans un contexte purement belge.

Etant donné que les sociétés établies dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de traité d'amitié similaire ne peuvent invoquer une telle disposition, il est dès lors indiqué de préciser, par le biais de la voie légale, que le précompte professionnel visé à l'article 87, 8°, AR/CIR92, n'est pas dû lors d'opérations fiscalement neutres.

6.4 Renonciation à la perception du précompte mobilier - attestation

L'article 118, § 1er, 1°, AR/CIR 92 stipule qu'en ce qui concerne les obligations, bons de caisse ou autres titres analogues d'origine belge (pour les revenus mentionnés à l'article 107, § 2, 5°, b, et 10°), il est renoncé totalement à la perception du précompte mobilier pour autant qu'il soit satisfait notamment à la condition que le débiteur des revenus soit mis en possession de l'attestation mentionnée à l'article 117, § 6, AR/CIR 92.

C'est toutefois l'article 117, § 6ter, AR/CIR92 (et donc pas l'art. 117, § 6) qui stipule que la renonciation à la perception du précompte mobilier prévue à l'article 107, § 2, 10°, est subordonnée à la condition que le débiteur des revenus soit mis en possession d'une attestation par laquelle il est certifié que le bénéficiaire :

- est propriétaire ou usufruitier des avoirs productifs des revenus; et
- est un non-résident qui n'a pas affecté ces avoirs à l'exercice d'une activité professionnelle en Belgique;
- soit un non-résident mentionné à l'article 227, 1° ou 3°, CIR92 ;
- soit un non-résident visé à l'article 227, 2°, CIR92, qui, dans le pays dont il est résident, est assujéti à un impôt sur les revenus dont les dispositions du droit commun ne sont pas notablement plus avantageuses qu'en Belgique, ou dont les actions ou parts ne sont pas détenues à concurrence d'au moins la moitié par des habitants du Royaume.

Dans une demande, on part du principe qu'il s'agit d'une attestation "§ 6ter" et le demandeur s'engage même à tenir l'attestation à la disposition de l'Administration.

La décision reprend le passage suivant : « L'attestation dont il est question à l'article 118, § 1er, 1°, AR/CIR92, doit, pour les revenus mentionnés à l'article 107, § 2, 10°, AR/CIR92, être lue comme étant une attestation visée à l'article 117, § 6ter, AR/CIR92. Par conséquent, le demandeur ne peut pas invoquer l'erreur matérielle en la matière pour ne pas fournir l'attestation. Le demandeur s'engage à tenir l'attestation dont question à l'article 117, § 6ter, AR/CIR92, à la disposition de l'Administration. »

6.5 Fixation du revenu imposable en matière d'impôt des sociétés - art. 75 à 78 AR/CIR92

Malgré l'abrogation de l'article 217 CIR92 à compter de l'exercice d'imposition 2004 (articles 13 et 32, § 1er, 2ème alinéa, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale) et bien qu'il ait été signalé dans l'Exposé des Motifs que les modifications qui en découlent seraient apportées aux articles 75 à 78 AR/CIR92 (Chambre, DOC 50 1918/001, p.54), ces derniers articles n'ont toujours pas été adaptés.

6.6 Société d'investissement

Le SDA est confronté régulièrement à des demandes ayant pour objet de préciser clairement la notion de société d'investissement au sens de l'article 2, § 1^{er}, 5°, f) CIR 92 à savoir « *toute société dont l'objet consiste dans le placement collectif de capitaux* ».

Plus particulièrement, les questions posées visent à savoir :

- si la qualité de société d'investissement implique ou non une reconnaissance comme telle par une autorité supérieure (CBFA, SPF Finances, ...).
- (dans l'affirmative), si une reconnaissance en tant que société d'investissement par une autorité étrangère est suffisante ou si il convient en outre de vérifier si les critères pris en compte à l'étranger sont analogues aux critères belges.
- (dans la négative), comment il convient d'interpréter les termes « *dont l'objet consiste dans le placement collectif de capitaux* » : eu égard notamment au nombre et à la qualité des investisseurs ainsi qu'à l'ampleur et la diversification des investissements effectués.

Cette problématique est généralement soulevée dans le cadre de l'application des conditions quantitatives (article 202 CIR 92) inhérentes au bénéfice du régime des Revenus Définitivement Taxés (RDT).

Par ailleurs, en ce qui concerne plus particulièrement les sociétés d'investissement agréées (SICAV, ...), plusieurs demandes ont été soumises au SDA portant notamment sur l'application des articles 203 (RDT) et 211 CIR92 (neutralité fiscale des fusions) dès lors que ces dispositions fiscales ne tiennent pas compte du cadre juridique particulier de ces véhicules d'investissement réglementés (organisation en compartiments, comptabilisation à la valeur de marché).

6.7 Article 275/3 CIR92: problématique du personnel scientifique affecté à la valorisation des recherches universitaires vers le secteur privé

Selon l'article 275/3, §1^{er}, CIR92, les universités et hautes écoles qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs ainsi que les entreprises qui ont conclu une convention de partenariat avec une université (ou autres institutions scientifiques agréées) et qui paient ou attribuent une rémunération à des chercheurs affectés à un projet de recherche peuvent bénéficier d'une dispense de précompte professionnel.

Afin de valoriser les résultats de leurs recherches, les universités emploient du personnel scientifique chargé de mettre en relation l'université et le secteur privé. Bien que ce personnel scientifique ne rentre pas dans le champ d'application de la définition de « chercheur³ », l'université bénéficie malgré tout de la dispense de versement de précompte professionnel sur base de l'article 275/3 CIR92, les membres du personnel scientifique visé étant *de facto* assimilés aux « chercheurs » de l'université.

Toutefois, dès l'instant où cette activité de valorisation des recherches est externalisée dans une société à part entière, le personnel scientifique ne peut plus bénéficier de la dispense de versement de précompte professionnel. En effet, les scientifiques chargés de la valorisation des résultats des recherches de l'université vers le secteur privé ne peuvent être qualifiés de chercheurs au sens de l'article 275/3, §1^{er}, al.3, 1^o, CIR92, ni être assimilés *de facto* aux chercheurs universitaires comme tels. Les universités qui, par souci de transparence, ont choisi d'externaliser l'activité de valorisation de leurs recherches vers le secteur privé se retrouvent dès lors défavorisées par rapport aux universités qui ont préféré conserver ce département en interne et bénéficier ainsi de la dispense de versement de précompte professionnel. A l'avenir, pour éviter cette situation, il conviendrait peut-être d'étendre le champ d'application de l'article 275/3 CIR92 au personnel scientifique des sociétés ayant pour activité la valorisation des recherches universitaires vers le secteur privé.

6.8 Fiscalité des produits financiers

L'évolution constante et la complexité des produits financiers présents actuellement sur le marché continuent de susciter de nombreuses interrogations quant à leur traitement fiscal. Il en est ainsi, notamment :

- du traitement fiscal, au regard des articles 2, §1^{er}, 8^o ; 19, §2 ; 266 et 280 CIR92, d'obligations dont le rendement est aléatoire (fonction de l'évolution de tel indice boursier ou de telles actions, ...).
- de la problématique de la qualification de certains produits d'assurance-vie commercialisés par les compagnies d'assurances (voir notamment arrêt de la Cour constitutionnelle du 26.06.2008).
- du régime fiscal, au regard des articles 19, §1^{er}, 3^o et 21, 9^o CIR92, des produits d'assurance-vie « multi-branches » c-à-d de produits d'assurance-vie prévoyant qu'une partie des primes peut être investie en branche 21 tandis que l'autre est investie en branche 23 et/ou que des arbitrages entre ces deux branches peuvent être effectués en cours de contrat.
- du régime fiscal de produits incluant le recours au swap tels que :
 - ✓ les plans d'actionnariat à effet de levier dans le cadre desquels les employés souscrivant à de tels plans échangent (swap) une partie de la performance (dividendes et plus-values) qu'ils devraient en principe obtenir contre l'intégralité (ou une partie) du prix d'acquisition des actions faisant l'objet de ces plans, auquel s'ajoute parfois même un rendement garanti.
 - ✓ des produits émis par des institutions financières prévoyant que le rendement obtenu dans le cadre d'un investissement déterminé (parts de SICAV, ...)

³ Point III e) de l'annexe IIIter AR/CIR92.

sera échangé, dans le cadre d'un contrat de swap, contre un autre montant (intérêt, ...).

La problématique soulevée par le swap est qu'il engendre une dissymétrie entre :

- ✓ le revenu obtenu sur le plan juridique : càd celui lié à l'investissement effectué, qui subit en principe son régime fiscal propre (imposition ou absence d'imposition selon les cas), et ;
- ✓ le revenu obtenu sur le plan économique : càd le montant obtenu dans le cadre du swap, qui faute de disposition fiscale spécifique ne subit actuellement aucune imposition.

Le SDA attire l'attention sur le fait que l'évolution constante et la complexification des produits proposés par le secteur financier nécessiteraient une actualisation de certains textes du CIR 92 traitant de la fiscalité de ces produits (voir notamment les articles 17 à 22 CIR 92).

QUANT A LA TVA

QUANT AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

7 DÉCISIONS "SPECIFIQUES" DU SDA

Le lecteur du rapport annuel voudra tenir compte du fait que l'énumération exposée ci-dessous n'est pas exhaustive.

EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES

7.1 Imposition des redevances au nom d'un établissement stable étranger

Le libellé du texte de la Convention figurant à l'article 8, paragraphe 1^{er}, deuxième alinéa de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter la double imposition contient une disposition unique qui n'apparaît pas dans les autres conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique.

Le deuxième alinéa du premier paragraphe de l'article 8 de la Convention stipule en effet que "lorsque le bénéficiaire de ces redevances ou produits possède dans l'autre Etat contractant un établissement stable ou une installation fixe qui intervient à un titre quelconque dans les opérations génératrices de ces revenus, ceux-ci ne sont imposables que dans cet autre Etat".

Sur la base de cette disposition, le SDA a pris une décision concernant l'imposabilité dans le chef de son établissement stable français des redevances reçues par une société belge pour l'utilisation de la marque.

7.2 Rémunérations des sociétés de financement

Comme au cours des années précédentes, un certain nombre de décisions ont été prises pour des demandes relatives au caractère conforme au prix du marché des rémunérations que les sociétés de financement intra-groupe perçoivent pour leur intervention dans la centralisation des flux de financement intra-groupe.

Un certain nombre de demandes étaient déjà relatives à la prolongation d'une décision prise auparavant par le SDA, qui expirait déjà pour cause d'échéance du délai de validité de cinq exercices comptables (ou moins dans les cas où une durée plus courte a été convenue afin de tenir compte de l'évolution éventuelle des circonstances dans lesquelles les opérations de financement avaient lieu).

7.3 Titrisation dans le secteur diamantaire

Le SDA a pris une décision concernant les conséquences fiscales de la titrisation de diamants par des entreprises diamantaires (en garantie d'un prêt important accordé par la banque) sur les prix de transfert à l'intra-groupe pour les fonctions exercées et les risques assumés.

Dans le cadre de cette décision, l'on a tenu compte des dispositions des normes de contrôle fixées dans le Protocole entre le Conseil supérieur du Diamant et l'administration fiscale, telles qu'exposées à la rubrique 4 de ce Protocole. Ce Protocole concerne plus particulièrement la convention relative aux "Développements, règlements et accords concernant la méthodologie de contrôle pour le secteur de la transformation diamantaire et le commerce en gros de diamants" (texte amendé d'application à partir de l'exercice d'imposition 2005, revenus de 2004).

7.4 Territorialité des brevets pour l'obtention de la déduction pour revenus de brevets

Grâce à la nouvelle "FAQ", un avis définitif a pu être adopté en ce qui concerne la "condition de territorialité" des brevets. Plus précisément, il a été expliqué dans la "FAQ" qu'une distinction doit être faite entre le cas dans lequel le produit/procédé est fabriqué/utilisé dans le pays où les biens ou services concernés font l'objet d'un brevet / certificat complémentaire de protection, et le cas dans lequel le produit/procédé bénéficie de protection dans le pays de commercialisation.

Sur la base de cette FAQ, il a entre autres été décidé que la déduction pour revenus de brevets:

- peut être appliquée sur la "redevance comprise" dans les produits qui sont vendus sur le marché américain pour autant que le demandeur ait obtenu un brevet aux Etats-Unis ;
- peut être appliquée mondialement lorsque le demandeur dispose d'un brevet en Belgique, où il fait produire les produits brevetés par un travailleur à façon tiers.

7.5 Aucune déduction pour revenus de brevets sur des droits relatifs aux droits d'obtention végétale

Bien que dans les dispositions de l'article 205¹ CIR92 soient muettes à cet égard, l'on s'est basé, pour la définition du terme 'brevets', sur la loi des brevets d'invention du 28 mars 1984 (voir également en la matière le Commentaire du code des impôts sur les revenus 68/32.1).

L'article 4, § 1^{er} de la Loi du 28 mars 1984 (M.B. 09.03.1985) sur les brevets d'invention, amendée en dernier lieu par la loi du 22 décembre 2008 (M.B. du 29.12.2008) stipule que les produits de culture d'espèces et de variétés relevant du statut de protection de la loi du 20 mai 1975 sur la protection des obtentions végétales, sont exclus de la protection des brevets d'invention prévue dans la loi.

Sur la base de ces dispositions, il a également été décidé que les droits d'obtention végétale n'entraient pas en ligne de compte pour les revenus brevets, comme déterminé à l'article 205¹ CIR92 et suivants.

7.6 Utilisation de monnaie étrangère comme "monnaie fonctionnelle"

Le SDA a également reçu cette année quelques demandes par lesquelles il a entre autres été demandé d'approuver certaines incidences fiscales de l'utilisation d'une monnaie étrangère (en l'espèce USD) comme monnaie fonctionnelle.

Il a été confirmé que la déclaration à l'impôt des sociétés et les annexes à joindre en plus doivent être complétées en EUR, mais qu'aucun écart de conversion ne peut résulter de la conversion des USD en EUR.

Cela peut être obtenu en fixant la base imposable dans tous ses éléments comme visé à l'article 183, CIR 92 par la conversion de la monnaie étrangère en EUR de chaque ligne de la déclaration fiscale au même taux de change, à savoir le taux du dernier jour de l'exercice comptable ou le taux de change de référence moyen annuel. De cette manière, des

résultats de conversion non souhaités sont exclus et la société concernée peut utiliser de manière optimale la possibilité d'introduire sa déclaration de manière électronique.

7.7 Application de l'article 185, § 2, b, CIR 92

Le SDA a pris un certain nombre de décisions par lesquelles le bénéfice des entreprises a été adapté sur la base de l'article 185, § 2, b, CIR92, en raison du fait que les indemnités reprises dans la comptabilité ne correspondaient pas à l'indemnité à déterminer selon RL - OCDE.

Les directives OCDE en matière de prix de transfert prévoient en effet que : "Pour certains, le principe de pleine concurrence comporte intrinsèquement des vices de forme parce que l'approche selon la méthode de l'entité indépendante ne tient pas toujours compte des économies d'échelle et des interactions des différentes entités. Il n'existe cependant aucun critère objectif généralement accepté pour l'imputation des économies d'échelle ou des avantages de l'intégration entre les entreprises liées" (voir n° 1.9 des directives précitées) ;

L'article 185, § 2, b) CIR 92 prévoit que "lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée".

Le 13.4.2005, le Ministre des Finances a confirmé, lors de la Commission des Finances, dans sa réponse à la question parlementaire orale de Monsieur H. Tommelein, qu'il n'appartient pas au fisc belge de déterminer pour quelles entreprises étrangères ce bénéfice supplémentaire doit figurer dans les bénéfices.

7.8 Goodwill - associations d'avocats

Le SDA a décidé qu'aucune cession de goodwill par les associés belges n'a lieu à la suite de la transformation de l'association civile des avocats en une société belge. Dans le passé, il a également été décidé qu'aucune indemnité ne devait être comptée pour la clientèle d'un cabinet d'avocats lors du transfert de tous les actifs et passifs d'une succursale d'une association de droit étranger dans une succursale belge à constituer d'une association-sœur établie dans un autre pays, faisant partie du même groupe.

Ces décisions ont été prises après analyse approfondie des faits et des circonstances propres aux dossiers présentés.

7.9 Frais de restructuration

La demande visait à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que les frais pour la restructuration belge supportés par la SA X, sont fiscalement déductibles comme frais professionnels dans le chef de la SA X. L'opération concerne la fermeture d'une installation logistique de la SA X. Le demandeur a simplement posé la question concernant la déductibilité des frais de restructuration au sens de l'article 49, CIR 92. Le SDA estimait que ces frais de restructuration étaient considérés en soi comme frais professionnels fiscalement déductibles, mais que, en application du principe de pleine concurrence et de l'article 26, CIR 92, ces frais doivent être imputés économiquement à la (aux) société(s) du groupe qui a (ont) pris la décision stratégique de fermeture et en obtient les "benefits". (profits) Un amortissement exceptionnel éventuel sur un bien immeuble ne devait pas être

considéré comme frais de restructuration qui devaient être imputés à une autre société du groupe.

DÉCISIONS SPÉCIFIQUES RELATIVES À L'ART. 90, 1° CIR 92

7.10 Apport d'un portefeuille d'investissements dans une société civile familiale

Apport par les parents, d'un portefeuille d'investissements dans une société civile familiale en échange de titres B. Tous les titres B seront donnés à leur fille sous réserve d'usufruit, à l'exception des 2 titres B que les parents conserveront en pleine propriété. En outre, les parents et leur fille font l'apport d'un montant en argent dans la société civile en échange des titres A.

Selon le SDA, la société civile peut être considérée comme transparente fiscalement.

Etant donné qu'il s'agit d'un portefeuille d'investissements qui ne se limite pas à des actions visées à l'article 90, 9°, premier tiret CIR 92, une décision est demandée au sujet de l'article 90, 1° et de l'article 90, 9°, premier tiret CIR 92. L'apport est considéré comme une opération normale de gestion d'un patrimoine privé, de sorte que l'apport ne sera pas imposé sur la base de l'article 90, 1° et de l'article 90, 9°, premier tiret CIR 92.

Dans la décision, on ne se prononce pas sur la composition exacte, la valeur et le traitement fiscal du portefeuille de titres en tant que tel.

7.11 le non-apport de toutes les participations dans les holdings personnels respectifs

Apport par les demandeurs, de toutes les actions qu'ils possèdent personnellement dans la société de holding SA A (ensemble, 100 % des actions), dans un holding personnel que chacun des demandeurs doit encore constituer (une société par demandeur). Les raisons de l'apport sont la planification successorale et l'ancrage familial.

Les participations que les demandeurs possèdent dans les trois sociétés immobilières ne font pas l'objet d'un apport car les activités immobilières ne sont pas liées au groupe de manière indissociable, les raisons de l'apport des actions SA A ne s'appliquent pas aux sociétés immobilières, l'apport des actions pourrait compliquer une future planification successorale vu qu'une répartition non proportionnelle serait devenue impossible, et il n'existe pas de motivations fiscales pour le non-apport des actions.

En outre, un des demandeurs possède encore une participation de 50 % dans 2 sociétés dont les actions ne font pas non plus l'objet d'un apport car il s'agit de projets propres, indépendants du groupe et qui appartiennent au patrimoine commun avec son épouse. On ne souhaite pas mélanger les deux patrimoines.

7.12 Préalablement à l'apport, les demandeurs font apport de leurs créances

Apport par les demandeurs, de toutes leurs actions SA A et SA B (chaque fois 100 % - 1 action que M. X conservera personnellement afin d'éviter que toutes les actions ne se concentrent chez une seule personne) dans une nouvelle société de holding à constituer (société commanditaire par actions), dont les apportants possèdent ensemble 100 % des actions.

Préalablement à l'apport, la SA B donnera en paiement à M. X, la créance qu'elle possède sur la SA A et M. et Mme X feront l'apport, dans les sociétés respectives, des créances qu'ils ont sur les deux sociétés. Ceci ne fait pas l'objet d'une demande de décision, ni quant au fait que Mme X fera l'apport d'un montant en fonds dans la nouvelle société et cela a été repris dans la décision.

L'apport des créances renforce le patrimoine propre des 2 sociétés, et les rend financièrement indépendantes l'une de l'autre et des actionnaires.

Suite à l'apport des créances, les deux sociétés attribuent des actions. Ces actions font également l'objet d'un apport, mais aucune plus-value ne sera réalisée sur cet apport. La décision se limite uniquement aux actions d'origine de la SA A et SA B.

7.13 Vente d'actions par les parents au holding des enfants, et don de l'argent de la vente aux enfants.

Apport, par les trois enfants, de toutes leurs actions (chacun 15 %, au total 45 %) dans la société de management SA A, dans une société de holding à constituer par un des 3 enfants et dans laquelle chacun des enfants possèdera 1/3 des actions.

Vente par les parents, de leur participation directe de 30 % dans la société d'exploitation SA B (la SA A possède les 70 % restants) au holding des enfants.

Préalablement à l'apport, les parents font don à leurs enfants, des 45 % d'actions précitées de la SA A. Les parents feront don aux 3 enfants de l'argent qu'ils perçoivent en raison de la vente de 30 % des actions de la SA B, ils en. Avec cet argent, deux des enfants pourront désintéresser du holding, le troisième enfant qui souhaite lancer sa propre affaire.

Les parents conservent 55 % dans la SA A et 11 % dans la société d'exploitation SA C (la SA B possède les 89 % restants). Les raisons à la base de ceci sont d'une part, dans une première phase, de familiariser les enfants à la gestion d'une entreprise, conjointement avec les parents qui peuvent toujours donner l'orientation, et d'autre part, une reprise complète des actions rendrait la reprise trop lourde. L'intention est que les actions restantes soient transférées endéans les 5 ans.

Les opérations ont été confrontées aux critères qui apparaissent dans la jurisprudence et les enfants assument les 4 engagements pour actionnaires minoritaires. Les parents ne seront en aucune manière impliqués dans la gestion et ne seront actionnaires ni directs ni indirects du holding. Les rapports d'évaluation étaient déjà joints à la demande.

7.14 Distribution d'un superdividende destiné à financer le désintéressement de l'ex-épouse

M. et Mme S sont propriétaire à 100% d'une société d'exploitation et d'une société patrimoniale. Suite à leur divorce, M. S souhaite désintéresser son ex-épouse. L'achat des actions est financé par M. S avec des moyens privés. Ensuite, M. S fait l'apport des actions en sa possession de la société opérationnelle dans la société patrimoniale qui acquerra ensuite les actions restantes de la société opérationnelle entre les mains de l'(ex)épouse.

Pour le paiement de ces actions, un superdividende sera distribué une seule fois par la société opérationnelle. Vu que la société dispose de moyens financiers considérables et un potentiel bénéficiaire considérable, ce superdividende n'a pas de répercussion sur le

fonctionnement normal de la société. D'autre part, un financement bancaire génèrerait des frais supplémentaires pour la société opérationnelle.

* *
*

7.15 Liquidation déficitaire

LA SA A est une société belge qui fait partie d'un groupe international coté en bourse. La SA A est une filiale à 100% d'une entreprise étrangère B ayant des installations de production à l'étranger. Etant donné le fait que le bilan de la SA A accuse un important négatif de l'actif net (conséquence de pertes d'exploitation continues), l'actionnaire (unique), la société étrangère B, a fait savoir qu'il souhaitait mettre la SA A en liquidation le plus rapidement possible. Ce faisant, tous les tiers créanciers pourront en principe être remboursés, mais il est déjà clair actuellement qu'après la réalisation complète de l'actif de la société, la dette vis-à-vis de son actionnaire ne pourra pas être remboursée. En agissant de la sorte, l'actionnaire veut éviter une faillite car cela aurait une conséquence néfaste du point de vue commercial sur la réputation et sur le cours boursier du groupe.

Dans ce contexte, la société étrangère B souhaite liquider sa filiale belge à perte, en accordant préalablement à la liquidation de la SA A, en sa qualité d'actionnaire/créancier, une remise partielle de la dette dans la mesure où il y a suffisamment de pertes transférables fiscalement, pour neutraliser le résultat de cette opération.

Pour pouvoir apprécier l'anormalité ou la normalité des avantages accordés ou leur caractère bénévole, il faut s'appuyer sur les circonstances économiques du moment, sur la situation respective des parties et sur les éléments de fait de l'affaire.

Le Collège décide que les articles 79 et 207, deuxième alinéa, CIR 92 ne s'appliquent pas à la remise définitive de la dette décrite dans la demande par la société étrangère B, au profit de la SA A à concurrence maximum des pertes transférables fiscalement au moment de la liquidation, et que suite à la liquidation déficitaire, précédée par une remise de la créance à concurrence du montant des pertes transférables fiscalement, aucune matière imposable ne doit être retenue au nom de la SA A.

7.16 Opérations de capitalisation de la branche 26

La demande concerne la renonciation au précompte mobilier pour des opérations de capitalisation de la branche 26, conclues par un "organisme parastatal de sécurité sociale" auprès d'un assureur. Un tel contrat n'est pas une "assurance-vie" dans le sens de la loi sur les contrats d'assurance terrestres et n'est pas non plus un "effet".

Etant donné que ce contrat produit un revenu mobilier visé à l'article 19, §1^{er}, 1^o, CIR (et ne produit pas un revenu mobilier au sens de l'article 19, §1^{er}, 3^o, CIR 92), une renonciation à la perception du précompte mobilier n'est pas à exclure, conformément à l'article 266, deuxième alinéa, 2^o, CIR 92.

A l'article 175/3 du Code des taxes diverses, se trouve d'ailleurs une définition de "l'assurance-vie" qui adhère au droit commun. Un contrat de la branche 26 ne tombe cependant pas sous cette définition.

7.17 Organisme de Financement des Pensions – convention en matière de gestion pour compte propre de la branche 21

Un convention en matière de “gestion pour compte propre”, avec garanties selon les règles de la branche 21, entre un assureur belge et un Organisme de Financement des Pensions (OFP), établit une créance entre les parties, où les revenus sont en règle compris dans les intérêts visés à l'article 19, §1^{er}, 1°, CIR 92 (et pas sous les intérêts visés à l'article 19, §1^{er}, 3°, a), CIR 92). On ne peut parler d'assurance-vie que lorsque la prestation de l'assureur dépend exclusivement de la durée de vie humaine, et ce, conformément aux articles 1^{er} et 97 de la loi du 25.6.1992 sur les contrats d'assurance-vie. Et même s'il était question d'une assurance-vie, il ne serait pas encore question d'assurance-vie “individuelle” telle que visée à l'article 19, §1^{er}, 3°, a), CIR 92. Pour clore, signalons qu'en 2006, une définition de la notion “assurance-vie” a été reprise dans l'article 175/3 du Code des taxes diverses, qui adhère très étroitement à la définition de droit commun, afin d'éviter toute discussion sur la portée de la notion d’“assurance-vie”.

EN MATIERE DE TVA

7.18 Zone Economique Exclusive – notion d'intérieur du pays

Dans le cadre d'une demande, on a posé la question de savoir si la Zone Economique Exclusive (ZEE) de Belgique faisait partie du territoire belge pour l'application de la TVA.

Conformément à l'article 1^{er}, § 3, du Code de la TVA, la notion d’“intérieur du pays” correspond au champ d'application du Traité instituant la Communauté européenne, tel qu'il est défini à l'article 299 pour chaque Etat membre.. Le traité CE s'applique sur le territoire, la zone maritime et l'espace aérien des Etats membres. Cela s'applique par conséquent à toute la zone soumise à la souveraineté de ces Etats membres, excepté s'il existe des réglementations spécifiques pour certains territoires ou à l'intérieur de ces Etats membres.

La loi du 22 avril 1999 concernant la zone économique exclusive (ZEE) de la Belgique en mer du Nord (qui modifie la loi du 13 juin 1969 sur l'exploration et l'exploitation des ressources non vivantes de la mer territoriale et du plateau continental) stipule à l'article 37 que dans la ZEE, la Belgique a "juridiction exclusive" sur les îles artificielles, installations et ouvrages, "y compris en matière fiscale".

Les points 59 et 60 de l'arrêt Aktiebolaget NN - Skatteverket (C-111/05) de la Cour de Justice permettent d'autre part de conclure a contrario que des opérations dans la ZEE qui tombent sous la souveraineté de l'Etat côtier, sont censées avoir été effectuées dans le territoire intérieur de l'Etat côtier.

En l'espèce, l'activité envisagée tombait dans le champ d'application de la loi du 22 avril 1999, de sorte que les opérations relatives à cette activité tombent sous la souveraineté belge et doivent être soumis à la TVA belge.

7.19 Corrections de prix dans le cadre de prix de transfert

Le SDA a été confronté à différentes demandes relatives au traitement en matière de TVA des corrections de prix qui ont lieu entre sociétés liées dans le cadre de leurs méthodes de fixation des prix de transfert.

Dans le mesure où une méthode de fixation des prix de transfert a trait aux prix d'opérations tombant dans le rayon d'action de la TVA (livraisons ou services), les corrections financières périodiques négatives ou positives ayant lieu selon cette méthode de fixation des prix de

transfert entre les parties liées, doivent être considérées comme des adaptations de la base d'imposition des opérations effectuées.

Selon les cas, ces adaptations peuvent donner lieu à un remboursement ou à une perception complémentaire de TVA.

EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

7.20 Virement bancaire entre époux - art 131 § 2 C. Enreg.

L'acte sous seing privé confirmant la réalisation de donations mutuelles de biens présents par don bancaire entre époux, ne sera soumis, par application de l'article 14 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (C. Enreg.), qu'à un seul droit proportionnel d'enregistrement de 3 %, tel que prévu à l'article 131, §2 C. Enreg. (Région flamande). Ce droit d'enregistrement sera perçu sur la donation qui donne lieu au droit le plus élevé.

8 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

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

8.1 L'article 185, § 2, b CIR 92 – bénéfices excessifs

La demande concernait la restructuration envisagée de la "supply chain" d'un groupe multinational et le transfert des activités du quartier général vers le Belgique. L'équipe qui traitait l'affaire avait des questions quant à l'adaptation du bénéfice sur la base de l'art. 185, § 2, b) CIR 92, vu que l'indemnité du principal proposée par le demandeur, tenait insuffisamment compte de la fonctionnalité et des risques portés par le principal.

8.2 Eurovignette

Le Collège du SDA s'est déclaré compétent de se prononcer par décision anticipée sur la taxe en matière d'eurovignette relative à des camions neufs n'ayant pas encore été mis en circulation.

Déjà lors du traitement du pre-filing, le SDA a collaboré avec les services centraux compétents afin de pouvoir proposer une décision 'valide et contraignante' (vu les différentes autorités exerçant un contrôle).

En ce qui concerne la délivrance d'un "certificat" d'exemption ou d'un autre document de contrôle, il a été décidé que le SDA ne pouvait en aucune manière prendre de décision et que le demandeur devait s'adresser au service central compétent, tant pour son parc automobile existant que pour de nouveaux camions éventuels.

8.3 Opérations à objectif principalement fiscal

L'arrêt de la Cour de cassation du 29 avril 2005, dit clairement que "Le moyen qui part du principe que lors de son appréciation, le juge doit se borner à examiner le caractère proportionnel de la contre-prestation dans l'acte juridique contesté, sans avoir égard à la justification économique des opérations sous-jacentes dans le cadre desquelles l'avantage est réalisé, manque en droit;" Par conséquent, dans le dossier soumis il y a lieu de se prononcer quant au fait de savoir si les motifs économiques à la base de l'opération sont justifiés.

Le SDA était d'avis que les stipulations de l'arrêt du 29.04.2005 de la Cour de cassation, étaient d'application dans le cas où les activités d'une société belge avaient été transférées à une nouvelle société constituée par la société néerlandaise V.I. (hormis un bâtiment dans lequel les activités étaient exercées, qui n'a pas été transféré). Le SDA estimait que l'opération était mise sur pied dans le dessein principal ou exclusif de récupérer des pertes chez le demandeur.

8.4 Tax shelter

Des indications positives n'ont pas pu être données quant à une demande qui avait trait à l'application des avantages du tax shelter à cause de l'application stricte de l'article 194ter, § 1er, 1°, CIR 1992, à savoir, la condition par laquelle des sociétés de production d'œuvres audiovisuelles intérieures du pays, liées à des entreprises de télédiffusion, sont exclues de l'application du tax shelter. Vu que dans le cas soumis, une convention-cadre avait été conclue par une société de production qui appartient à un groupe qui englobe une entreprise de télédiffusion, cette société n'entrait pas en ligne de compte pour le tax shelter, même si cette entreprise de télédiffusion n'intervient en aucune manière dans la production d'œuvres audiovisuelles des sociétés de production concernées.

Dans une autre demande, on posait la question de savoir si des dépenses faites avant la conclusion d'une convention-cadre, peuvent entrer en ligne de compte à titre de frais de production et d'exploitation exposés en exécution de la convention-cadre, mais il n'a pas été répondu à cette question à cause de l'irrecevabilité de la demande, due au fait que l'opération avait déjà des conséquences sur le plan fiscal.

8.5 Etablissement stable

Le SDA a quelques fois pris une position négative quant à une demande visant à ne pas considérer un établissement belge d'une société étrangère faisant partie d'un groupe multinational comme un établissement stable sur la base de la convention y afférente de prévention de la double imposition. .

Il ressort de l'examen des demandes par le SDA, que les dispositions négatives invoquées par le demandeur (basées sur l'art. 5, § 4 de la convention modèle de l'OCDE) ne s'appliquaient pas en la matière.

8.6 Profit split

La demande tendait à savoir si la méthode envisagée du profit split, appliquée entre deux établissements de production d'un groupe international, était en accord avec le principe de pleine concurrence contenu dans l'article 185, §2 CIR 92 et ne donnait pas lieu à un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79 et 207 CIR 92. Selon la méthode proposée de profit split, la marge brute budgétisée par produit était répartie entre les deux établissements proportionnellement à leurs frais industriels. Le SDA estimait qu'en l'espèce, les frais industriels ne constituaient pas une clé de répartition adéquate pour répartir les marges brutes.

8.7 Evaluation

Une société étrangère souhaitait faire l'apport de participations dans des sociétés holding, dans le capital de ses filiales belges, en échange de nouvelles actions. L'apport des participations se ferait à la valeur nette propre des sociétés en question. Il a été demandé de confirmer que l'apport de ces participations ne donnait pas lieu à sous-évaluation imposable de l'actif dans le chef de la société belge au sens de l'art. 24, 4°, CIR 92 et ne donnait pas lieu à l'obtention d'avantage anormal ou bénévole au sens des articles 79 et 207 CIR 92. Le SDA estimait qu'à défaut de rapports d'évaluation d'un réviseur/commissaire d'entreprise, aucune décision positive ne pouvait être donnée.

8.8 Emprunt sans intérêt

Le demandeur souhaitait qu'on lui confirme que l'emprunt sans intérêt consenti par la société belge X à sa filiale belge Y, ne constituait pas un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 79 et 207 CIR92, dans le chef d'Y. Il a été demandé comment X se finançait pour accorder l'emprunt. L'emprunt semblait avoir été repris d'une société étrangère du groupe A qui a son tour, avait conclu un emprunt auprès d'encore une autre société étrangère du groupe B. Après la reprise de l'emprunt, la société X devait encore payer les intérêts à sa société étrangère du groupe B. Vu l'opération sous-jacente, le SDA ne put fournir de décision positive.

8.9 Méthodologie "Cost-plus"

Une société belge souhaitait obtenir la confirmation qu'elle n'accorde pas d'avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26 CIR 92 ou n'en percevra au sens de l'art. 207 CIR 92 en imputant les frais inhérents à son contrat d'activités R&D à une société étrangère du groupe sur la base de la méthodologie du "cost-plus". Il a été constaté que le demandeur activait d'abord les frais R&D exposés et les amortissait ensuite. Le demandeur réclamait ensuite en une fois la déduction pour investissement en matière de recherche et développement. Etant donné que le demandeur n'a pas pu donner de justification appropriée pour l'activation des frais exposés dans le cadre de ses activités soit disant liées au "contrat R&D", le SDA n'a pas pu donner son accord pour l'application de la méthodologie cost-plus.

Une société belge souhaitait avoir confirmation qu'elle pouvait imputer avec une certaine marge bénéficiaire les services IT prestés à des sociétés du groupe. Il a été demandé au demandeur de démontrer le caractère de pleine concurrence de la méthodologie envisagée en tenant compte de son profil fonctionnel et de risque. Le demandeur semblait disposer d'un système IT avancé et d'autres actifs immatériels développés par lui-même et dont les sociétés opérationnelles du groupe pouvaient disposer. Le demandeur a fait savoir qu'il renonçait à une demande formelle.

8.10 Déduction pour revenus de brevets – centre d'expertise

Un groupe international souhaitait obtenir la confirmation que les activités d'expertise et de développement liées aux brevets dans la société belge à constituer, pouvaient entrer en ligne de compte pour déduction comme stipulé à l'art. 205¹ à 205⁴ CIR 92. Le groupe souhaitait en particulier avoir confirmation que la société belge disposait bien d'un centre d'expertise qui formait une branche d'activités ou une division conformément à l'art. 46, §1^{er}, premier alinéa, 2°, CIR 92. Vu le fait que la substance en moyens matériels et humains est très réduite et qu'en outre, un certain nombre des activités énumérées des sociétés belges ne peuvent en aucun cas être considérées comme activités de recherche et de développement, le SDA estimait sur la base des informations fournies, qu'aucun centre d'expertise n'était présent au sein de la société belge, formant une branche d'activités ou une division telle que visée à l'art. 46, § 1^{er}, premier alinéa, 2°, CIR 92.

OPÉRATIONS NON ADMISES RELATIVES À L'ARTICLE 90, 1° CIR 92

8.11 Vente d'actions acquises dans le cadre d'une GPO en collaboration avec un fonds d'investissement

Vente d'une participation minoritaire dans la société étrangère A, participation acquise dans le cadre d'une GPO. Le management a acquis une petite majorité des actions et les autres actions ont été acquises par un fonds d'investissement. On propose au demandeur d'encaisser une partie de sa participation actuelle dans A, et de réinvestir une partie dans de nouvelles sociétés. Dans une des nouvelles sociétés, un fonds d'investissement participera à nouveau.

Il a été décidé qu'il s'agissait d'une opération spéculative à cause de l'importance exceptionnelle de la plus-value, du délai très court entre l'acquisition et la vente, du fait qu'un même scénario va sans doute se répéter parce qu'un fonds d'investissement participe à nouveau dans une des nouvelles sociétés dont M. X va acquérir des actions, que le prix d'achat des actions a été fixé en fonction du salaire annuel brut de M. X et que M. X pouvait savoir lors de l'acquisition, qu'un fonds d'investissement ne gardait sa participation que pour un court terme. Le fait de ne pas conclure un emprunt pour acquérir les actions ne fait pas bonne mesure par rapport au fait que d'autres éléments tels ceux énumérés dans la juridiction, sont quant à eux bien présents pour pouvoir conclure à une spéculation. Le fait de participer à la construction de la GPO est plutôt lié à des motifs économiques et pas à la gestion d'un patrimoine privé.

La transaction en question trouve également son origine dans une construction réfléchie et préalablement fixée.

8.12 *Apport d'un holding étranger dans un holding belge immédiatement suivi de la liquidation du holding étranger faisant l'objet de l'apport*

Apport par M. et Mme X de leur participation à 100 % dans un holding étranger A et de leurs 12 % de participation dans un holding étranger B, dans une SPRL belge à constituer. Etant donné qu'immédiatement après l'apport, la société A est liquidée, qu'il s'agit de l'organisation et de la gestion du contrôle sur le groupe, qu'aucun dividende n'a jamais été distribué et qu'il s'agit en outre d'un apport dans une société dont les demandeurs sont eux-mêmes actionnaires, l'opération n'a pas été considérée comme une opération normale de gestion d'un patrimoine privé.

8.13 *La prise en compte de l'ensemble des opérations*

Il s'agit du désintéressement d'un seul actionnaire qui souhaite se retirer et de l'apport dans leur holding personnel par les deux autres actionnaires de leurs actions dans deux sociétés du groupe, dans le but de centraliser leurs participations. Les demandeurs souhaitent en outre réorganiser complètement le groupe, ce qui provoquera encore diverses ventes ultérieures. Le groupe souhaite en effet créer en Belgique une structure analogue à celle existant à l'étranger.

Etant donné que l'opération de vente et d'apport par les actionnaires est considérée dans son ensemble, il ne s'agit pas d'une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, mais plutôt des opérations de gestion et d'organisation du contrôle du groupe.

Apport, à la valeur marchande par M. X, d'actions qu'il possède dans la SA A, et par son fils, M. Y, d'actions qu'il possède dans la SA A et dans la société étrangère récemment créée par lui et son partenaire, dans un holding à constituer sous la forme d'une SCA.

La SA A est propriétaire de deux immeubles loués professionnellement (à l'exception d'un appartement qui en fait partie) et possède une participation récente dans une société étrangère qui abrite exclusivement les biens immobiliers privés de M. X.

Comme motivation de l'opération, il est invoqué la création d'une plateforme ayant des moyens suffisants (patrimoine propre important) et poursuivant l'objectif de pouvoir procéder à des investissements dans les biens immobiliers.

Au vu de l'ensemble des divers éléments, le SDA estime qu'une décision favorable ne peut être accordée:

- les plans d'investissement visés (dans des biens immobiliers utilisés professionnellement) sont en contradiction avec la nature des biens immobiliers qui se trouvent actuellement dans la SA A et dans la société étrangère. En outre, le bien immobilier privé récemment acquis par M. Y, ferait également l'objet d'un apport dans une nouvelle société à constituer par le nouveau holding;
- une augmentation de capital a eu lieu par le passé au sein de la SA A, par le biais de l'apport d'un bien immobilier et quelques années plus tard, une importante réduction de capital a été réalisée (en partie remboursée en argent, en partie par compensation R/C);
- le futur "groupe" décrit dans la demande, n'est en fait constitué que de la SA A et de la société étrangère récemment constituée par le fils, dont il ne possède que la moitié des actions.

Apport par M. (et Mme) X de leur participation dans A dans le holding existant B à la tête du groupe (première phase), suivi de l'apport de leurs participations B et C dans un nouveau holding Belco à constituer (deuxième phase).

Lors de la constitution de A qui remonte à quelques années, le demandeur a omis, sans aucune justification, d'utiliser la structure du groupe déjà existante à l'époque. Ainsi a été créée la possibilité de procéder dans une phase ultérieure, à l'apport, dans le holding à la tête du groupe, des actions en question (en réalisant une importante plus-value).

Suite à l'apport des actions B et C (des sociétés qui exercent toutes deux des activités de prestation de service pour le groupe, mais où C transférerait ses activités vers le holding à la tête du groupe et serait à l'avenir utilisée comme société immobilière) dans une nouvelle société Belco, on crée entre autres une situation de "holding au-dessus du holding". La motivation très générale invoquée par le demandeur, mène à la conclusion que les objectifs poursuivis (la centralisation de la participation, le rassemblement des héritiers au niveau de Belco, l'organisation d'un plan de succession, la création de deux branches d'entreprises dans Belco) ne nécessitent pas de procéder aux apports envisagés.

Les opérations envisagées ne peuvent dès lors pas être considérées comme des opérations normales de gestion du patrimoine privé.

Les actions de la SA X sont depuis longtemps détenues à 40% par la SA Y (société de management du demandeur où toutes les activités ont récemment été arrêtées) et à 60% par le demandeur en personne. Le bien immobilier privé du demandeur se trouve dans la SA Y.

La demande concerne la vente par le demandeur à la SA Y, de sa participation dans la SA X. Si cela est jugé défavorablement, il est demandé d'émettre un avis quant à l'apport de cette participation de 60% dans la SA Y.

Motivation: centralisation de la participation et planification de la succession. En 2003, il y a déjà eu une donation des actions de la SA Y aux enfants du demandeur, sous réserve de l'usufruit. Une vente des actions emporte la préférence en raison du fait qu'ainsi, l'actionnariat de la SA Y ne changerait pas.

Le 31.12.2008, X a une créance R/C sur Y et Y a une forte créance R/C sur le demandeur. En 2007, une réduction de capital a eu lieu dans la SA X destinée à son apurement (partiel) ainsi qu'à l'apurement de la totalité de la créance R/C du demandeur. Une importante réduction de capital a eu lieu il y a quelques années au sein de la SA Y, qui a également été mise à profit pour apurer le compte courant du demandeur et dans laquelle le capital a été réduit à un minimum. Par le passé, aucun dividende n'a été distribué par les sociétés concernées.

Suite à la vente envisagée, la créance toujours active actuellement de la SA Y sur le demandeur serait partiellement compensée par le prix de vente. Un schéma d'amortissement du reste de la dette de Y n'a pas été prévu et les solidités des moyens financiers de la SA Y n'a pas été établie.

Compte tenu de l'analyse de tous les actes posés et compte tenu de la vérification des critères de la jurisprudence, le SDA estime que ni la vente envisagée, ni l'éventuelle opération d'apport ne peuvent être considérées comme une gestion normale du patrimoine privé.

8.14 Apport dans une société patrimoniale avec pertes

Apport par Monsieur et Madame X de leur participation de 50 % au sein de la SA A (à l'exception d'une action) dans la SPRL B, de sorte que ces actions aussi puissent continuer à être gérées professionnellement après leur décès. La motivation apportée par les demandeurs de l'apport est très sommaire et ne semble avoir de rapport qu'avec la certification des actions. Si l'on apporte les actions de la SA A dans la SPRL B, il ne faut certifier les actions qu'une seule et unique fois.

L'opération n'est pas considérée comme étant une opération normale de gestion d'un patrimoine privé parce que la SA A est une société immobilière qui est l'unique propriétaire d'un appartement à la côte loué à des tiers et à Monsieur X. La SA A va également acquérir un appartement dans le pays M. En outre, la SPRL B est une société ayant des pertes fiscales considérables, qui est propriétaire de l'habitation privée de Monsieur et Madame X. Par ailleurs, la SPRL B est propriétaire en indivision d'une résidence secondaire.

8.15 Annulation d'une situation auto-crée

Monsieur et Madame X souhaitent injecter leurs actions au sein de A et B dans la société existante C.

Des diminutions de capital considérables ont récemment eu lieu dans A et B. Les liquidités reçues consécutivement à ces diminutions de capital ont été investies par les demandeurs dans C, société qui a été fondée peu de temps après la diminution de capital en vue de la construction d'une habitation utilisée principalement à titre privé par les demandeurs et pour héberger les activités de management du demandeur. Après enquête, il est ressorti que C est une société patrimoniale ayant une perte fiscalement transmissible.

Monsieur et Madame X sont (co)fondateurs des trois sociétés. Dans la demande, la motivation avancée est que leurs intérêts ont été dispersés sur les trois sociétés et qu'ils souhaitent les centraliser. Le SDA est toutefois d'avis que les demandeurs veulent revenir sur une situation qu'ils ont eux-mêmes créée.

Vu l'ensemble des événements, la présente opération d'apport n'a pas été considérée comme une opération normale de gestion d'un patrimoine privé, de sorte que l'imposabilité

des plus-values de l'apport ne peut être exclue sur la base de l'article 90, 1° et 90, 9° du CIR 92.

Apport contre valeur marchande par Monsieur A de sa participation dans la SA X, fondée en 1996, dans une Newco. LA SA X a une participation de 95% dans la SPRL Y, fondée en 2006, qui possède à son tour plusieurs participations minoritaires dans des sociétés actives dans le développement de projets (avec des tiers). Les 5 % restants des actions de la SPRL Y sont en la possession de A. D'autres sociétés sous-jacentes ont encore été constituées par certaines des sociétés précitées actives dans le développement de projets.

La SA X est propriétaire de plusieurs biens immobiliers, dont l'habitation privée du demandeur et un appartement à la côte. De plus, la société a encore certaines responsabilités quant aux projets terminés (garanties décennales).

Afin d'éviter une cascade de risques économiques (la SA X n'est pas un holding pur), ainsi que pour éviter que plusieurs afflux de dividendes soient nécessaires pour financer de nouveaux projets, le demandeur souhaite maintenant en arriver à une « bonne » structure (ensuite, des déplacements de sociétés auraient lieu). Il a été souligné que la croissance du groupe l'a mené à sa forme actuelle parce qu'à l'époque, aucune attention n'a été apportée à sa structure.

Défavorable : par l'opération d'apport visée, le demandeur veut revenir sur la structure de société existante qu'il a lui-même récemment créée. Les arguments avancés ne permettent pas de considérer l'opération planifiée comme une opération normale de gestion d'un capital privé.

Pas de décision favorable quant à l'apport planifié par Monsieur X de plusieurs participations dans son propre holding existant. Au moment de l'acquisition de la plupart des participations, la structure comprenant le holding était déjà présente au sein du groupe, même si elle n'était pas utilisée. En acquérant les participations en son nom propre, le demandeur est lui-même à la base de la situation sur laquelle il souhaite revenir.

Les demandeurs (parents et fils) souhaitent injecter les actions en leur possession au sein d'une dizaine de sociétés dans une société X déjà existante en vue de centraliser la possession des actions et de planifier la succession.

La société X existait déjà depuis plusieurs années. En 2008, les demandeurs ont acheté un certain nombre de nouvelles participations en leur nom propre au lieu d'utiliser la société existante X. Ces nouvelles participations ont été vendues dans l'année par les demandeurs à encore d'autres sociétés de groupe (avec une plus-value considérable (20 %) à très court terme).

Défavorable attendu qu'il s'agit ici d'une structure créée par les demandeurs eux-mêmes (la société X aurait déjà pu par deux fois être utilisée comme holding), combinée à la réalisation de plus-values considérables à très court terme à la suite des ventes à une/des société(s) propre(s) pour lesquelles le SDA n'a pas été consulté, sachant que de telles ventes sont jugées de manière négative par le SDA. Ces opérations ne peuvent être distinguées de l'opération actuelle qui a par conséquent reçu un avis négatif.

8.16 Le retrait préalable de l'activité de la société à apporter

Monsieur X souhaite injecter toutes ses actions (à l'exception d'une d'entre elles) de la société d'exploitation SPRL A dans la SPRL B, une société de management qui remplit de manière additionnelle une tâche de société patrimoniale et qui est également une société holding.

Préalablement à l'apport, l'activité au sein de la SPRL A va être retirée et poursuivie par Monsieur X en son nom propre. La société dont les actions vont être injectée ne possède dès lors que des moyens liquides et des placements. La SPRL A n'a jamais octroyé de dividendes. En outre, l'une des deux méthodes d'évaluation, à savoir la méthode de l'effet de retombée positive, ne pouvait plus être acceptée dans le cas présent.

8.17 L'opération n'est pas encore concrète

Il a été demandé de bien vouloir confirmer que le fait que la SPRL A achète deux sociétés pour, ensemble, 2,00 EUR ne sera jamais utilisé de quelque manière que ce soit par le fisc pour trouver un quelconque argument selon lequel, si un holding était placé à l'avenir au-dessus de la SPRL A, ce qui engendrerait des plus-values internes par le fait que les actions de la SPRL A seraient injectées dans le capital du holding par le biais d'un apport en nature, ces plus-values internes seraient imposables.

Le SDA ne peut se prononcer sur l'apport futur des actions de la SPRL A dans un holding encore à constituer car cette opération n'est pas encore concrète.

En outre, le SDA ne peut se prononcer sur l'achat des sociétés B et C par la SPRL A chacune pour un montant d'1,00 EUR dans le cadre de l'article 90, 1° et 9° du CIR 92, en raison du fait qu'il s'agit d'opérations entre des sociétés.

Apport soit par Monsieur X, soit par Monsieur X et Madame Y de leurs participations dans plusieurs entreprises dans la SCS Z constituée à cet effet en 2009 (actionnaires : Monsieur, Madame et leur fils).

La SCS A a été constituée en 2002 afin de désintéresser un troisième actionnaire. Monsieur et Madame X-Y détiennent chacun 50 % de cette société.

Les sociétés constituées à partir de 2002 par Monsieur X n'ont pas été fondées par la SCS A afin d'éviter une dilution de l'actionnariat de Madame.

L'on ne peut pas encore décider actuellement, pour des raisons personnelles, si Madame Y va procéder ou non à l'apport de ses 50 % d'actions de la SCS A dans la SCS Z. Les demandeurs souhaitent laisser cette option ouverte et éventuellement procéder à cet apport plus tard.

Attendu que l'évaluation des opérations planifiées dépend des opérations qui seront effectivement réalisées (apport ou non de Madame), le SDA est d'avis que la demande n'est pas concrète et qu'il ne peut dès lors s'exprimer (en cas d'apport par Madame, il faudrait en fait utiliser la SCS A comme holding).

8.18 Opérations après apport(s) partiel(s) ayant déjà eu lieu

Apport par les demandeurs de leurs actions au sein de la société opérationnelle SA X dans la société Y. En 2003, une partie (un petit 25%) des actions de la SA X avait déjà été apportée dans la société Y, lors de sa constitution.

En procédant à un apport partiel pour lequel aucune décision anticipée n'avait été demandée et qui ne peut être motivée, la possibilité a été créée d'y apporter ensuite le reste des actions. Une telle façon de procéder ne peut être considérée comme une gestion normale de patrimoine privé.

Apport à la valeur marchande, par Monsieur et Madame X, des actions qu'ils possèdent dans la SA A, la SA B et la SA C dans une société holding déjà existante, la SCA Z.

A l'occasion de la constitution de la SCA Z en 2004, les demandeurs ont déjà apporté une partie de leurs actions de la SA A et de la SA B dans cette société holding. Aucune décision anticipée n'a été demandée pour ce faire et aucune explication n'a pu en être apportée.

Aucun dividende n'a été octroyé par les sociétés en question dans le passé.

Motivation : centralisation des d'actions détenues et planification du patrimoine et de la succession.

Compte tenu de l'ensemble des données, le SDA est d'avis qu'il convient de décider qu'il n'est pas question ici d'une gestion normale d'un patrimoine privé. En ne plaçant pas toutes les actions dans le holding en 2004, date à laquelle ce holding a été fondé, les demandeurs ont créé la possibilité de procéder à une deuxième opération d'apport dans une phase ultérieure. Les objectifs avancés actuellement auraient déjà pu être atteints en 2004.

8.19 Opérations non motivées / fiscalement inspirées

Le prefling est introduit par trois frères et leur sœur. Ensemble, ils sont actionnaires (chacun à concurrence de 25 %) de la SA Y, une société immobilière. Les frères détiennent chacun un 1/3 des actions de la SA X, une société d'exploitation qui possède également des immeubles et des liquidités.

Opérations planifiées :

- apport par la SA X d'une branche d'activité, à savoir l'exploitation, dans une Newco ;
- vente par la sœur de ses actions de la SA Y à la SA X ;
- apport par les trois frères de leurs actions de la SA Y dans la SA X (avec engagements) ;
- fusion : reprise de la SA Y par la SA X (activités semblables).

La motivation avancée : séparation du patrimoine (im)mobilier et de l'exploitation réelle ; transfert de l'exploitation à un repreneur/investisseur potentiel ; désintéressement de la sœur ; planification du patrimoine familial et de la succession ; réorganisation concernant deux sociétés qui détiennent un patrimoine immobilier considérable.

Avis du SDA : la situation finale visée, à savoir une société ayant des activités de gestion et des activités immobilières (la SA X) qui détient une participation dans une société d'exploitation (Newco) peut tout aussi bien être atteinte sans l'apport planifié par les trois frères. La motivation avancée par les demandeurs n'est pas de telle nature qu'il faille

procéder à une opération d'apport. Les objectifs sont parfaitement réalisables dans le cadre des autres opérations planifiées.

Deux entreprises de prestations de services du même secteur (bureau A et bureau B) veulent mettre sur pied une collaboration poussée qui mènera à terme à la reprise du bureau B par le bureau A. Le bureau B est mené par Monsieur B. Celui-ci souhaite encore travailler un certain temps comme dirigeant du bureau B mais souhaite déléguer les tâches d'organisation et d'infrastructure au bureau A, au titre de première étape d'une reprise ultérieure par le bureau A.

Le bureau A (55%) et Monsieur B (45%) fondent une société holding à l'aide de l'apport d'une somme d'argent. Ensuite, la société holding achète les actions du bureau B de Monsieur B. Le prix est directement payé (financement à l'aide de la somme d'argent apportée et d'un emprunt à la banque). Le bureau A reçoit une option d'achat sur les actions du holding en possession de Monsieur B, pouvant être exercée après 5 ans. Monsieur B reçoit une option de vente sur les actions du holding en sa possession.

Une reprise définitive par le bureau A n'est pas encore estimée comme opportune par les deux parties. Le bureau A souhaite que le bureau B soit encore dirigé par Monsieur B (mise au courant progressive dans le bureau B).

Monsieur B reçoit immédiatement 100% du prix des actions du bureau B (l'exige ceci parce qu'il n'a plus la majorité absolue dans le bureau B et qu'il perd le contrôle absolu).

Avis du SDA : défavorable car, de la sorte, Monsieur B va vendre deux fois les mêmes actions, ce grâce à quoi, la première fois, il recevra 100 % de la valeur du bureau B et après 5 ans (lors de la vente des actions du holding), il recevra à nouveau 45 % de la valeur (en ce compris les plus-values). La création d'un holding par une société opérationnelle ne relève pas d'une construction normale. Le but peut tout autant être atteint si le bureau A prend une participation dans le bureau B.

8.20 Apport d'actions contre émission d'actions et reprise des dettes en compte courant

La demande concerne l'apport de la participation directe SA X par Monsieur D et le couple C (un nombre restreint à titre personnel et la majorité par le biais d'une Fondation privée néerlandaise) dans un nouveau holding à constituer ou existant contre l'émission d'actions et la reprise des dettes en compte courant.

La SA X est née il y a un certain nombre d'années d'une scission partielle et fonctionne comme société détentrice d'un certain nombre de participations des demandeurs. Les dettes de compte courant sont nées à la suite de l'achat par les demandeurs d'actions de la SA X qui étaient alors détenues par la SA X à la suite d'un rachat d'actions propres (ces actions étaient initialement en possession des demandeurs).

Les demandeurs veulent poursuivre leur collaboration concernant les activités actuelles mais souhaitent par ailleurs se donner la possibilité de lancer leurs propres projets d'investissements de leur côté. Cette réorganisation permet également de régler un héritage/ une succession familiale ad hoc au sein du cadre créé pour la transaction précitée.

Cette opération a reçu un avis négatif du SDA vu l'indemnisation de l'apport (actions et reprise de la dette en compte courant). Cette action peut être assimilée à une vente partielle au holding propre, qui en principe ne s'est pas vu délivrer de décision favorable par le SDA,

d'autant plus qu'il s'agit d'actions qui ont d'abord été vendues par les demandeurs à la société propre avec un paiement effectif du prix et qui ont été à nouveau vendues par ceux-ci quelques années plus tard (dette compte courant). En outre, cet achat d'actions propres n'a pas été mentionné dans un certain nombre d'autres demandes précédentes de décisions anticipées. Les opérations doivent être analysées dans leur ensemble et font partie d'une série de transactions trouvant leur origine dans une construction réfléchie et prédéterminée.

* *
*

8.21 Trust

Articles 7, 17, 90 et 344 § 2 du CIR 92

Monsieur X (citoyen du pays M et résident du Royaume belge, constituant, « settlor ») envisage de fonder un trust irrévocable dans le pays M.

Le projet d'acte prévoit que si l'épouse du constituant (Madame X, citoyenne du pays N et résidente du Royaume belge) survit au constituant, le trustee (administrateur du trust), en cas de décès du constituant, extraira du trust existant un trust distinct (appelé « Marital Trust ») au bénéfice de l'épouse survivante. La partie restante du trust, à savoir la partie du trust initial qui ne se retrouve pas dans le Marital trust sera appelée « family trust ». En cas de décès de l'épouse survivante, l'administrateur du trust (trustee) ramènera dans le family trust les biens qui sont toujours présents à ce moment-là au sein du Marital trust.

Sur la base d'une analyse des dispositions du projet d'acte de trust, la SDA est d'avis que le Marital trust ne peut pas être considéré comme un trust discrétionnaire.

Par conséquent, en matière de droits de succession, il a été décidé que la constitution du Marital trust découlant du décès du constituant, Monsieur X, donnera lieu au prélèvement du droit de succession en Belgique à la date de décès du settlor.

En matière d'impôts sur le revenu, il a été décidé, sur la base de l'article 6 du CIR 92, qu'aucun impôt belge sur le revenu ne sera dû sur le capital-décès pour autant qu'il s'agisse du capital même et non des revenus qualifiés de capital par le trustee. Il a également été décidé que l'article 344 § 2 du CIR 92 ne sera pas d'application au nom du settlor, Monsieur X, et que les revenus que Madame X perçoit du Marital trust (trimestriellement) sont considérés comme des intérêts visés aux articles 17, § 1, 2° et 19, § 1, 1° du CIR 92.

8.22 Dépenses relatives à des panneaux solaires photovoltaïques

Un particulier souhaite obtenir la réduction d'impôts visée à l'article 145/24, §1, 3°; du CIR 92 pour les « dépenses » en matière de panneaux solaires photovoltaïques. Selon le contrat d'achat, le particulier dispose toutefois d'une option de 14 jours pour revendre ces panneaux au fournisseur (ou à un tiers lié à ce fournisseur). Les panneaux restent sur le toit du particulier qui octroie un « droit d'usage » gratuit au nouvel acheteur de ces panneaux. De la sorte, le particulier recevrait les panneaux solaires quasiment gratuitement (ainsi que l'énergie qui en découle) et il réclamerait en outre encore une réduction d'impôt pour ses « dépenses ».

8.23 Frais de voiture – Émission de CO₂ des voitures de société

Depuis le 1^{er} avril 2008, dans l'impôt des sociétés, le pourcentage de déduction des frais de voiture dépend des émissions de CO₂ des voitures de société concernées.

Dans un prefilling, il a été proposé que la société, en se basant sur une étude de tous ses frais de voiture sur base mensuelle, réalise une extrapolation sur base annuelle pour la répartition des frais de voiture entre les différentes catégories.

Attendu les dispositions formelles de l'article 198bis du CIR 92, il n'a pas été possible de donner un avis favorable à cette proposition.

EN MATIÈRE DE TVA

8.24 Démolition et reconstruction d'un bâtiment d'habitation – taux réduit 6%

L'art. 1^{er} quater de l' AR n° 20 stipule qu'à *partir du 1^{er} janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2010, le bénéficiaire du taux réduit de six pour cent pour les travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe à cet arrêté, ayant pour objet la démolition et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation, est subordonné aux conditions reprises à la rubrique XXXVII dudit tableau A, à l'exception du 2°.*

Un demandeur a demandé l'application de cette disposition pour des travaux immobiliers concernant la démolition d'un ancien bâtiment existant sur une parcelle de terrain à bâtir et la construction d'une nouvelle habitation sur cette même parcelle.

Dans le cas posé, l'ancien bâtiment à démolir et le nouveau bâtiment à construire étaient séparés de quelques dizaines de mètres l'un de l'autre.

Le demandeur s'est basé sur une réponse de Monsieur le Ministre des Finances⁴ dans laquelle il a été admis que « le (nouveau) bâtiment d'habitation ne soit pas situé exactement à la même place que le bâtiment détruit ».

Selon le SDA, il ne peut pas être déduit de cette réponse que le taux réduit pourrait s'appliquer même si la démolition et la reconstruction peuvent avoir lieu de manière totalement indépendantes l'une de l'autre comme c'est le cas ici (vu aussi la distance entre les deux bâtiments).

Par les termes de l'art. 1^{er} quater de l' AR n° 20, « *démolition et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation* », l'on vise plutôt une situation dans laquelle la démolition est nécessaire pour rendre la reconstruction possible et non pas une situation dans laquelle la démolition et les nouveaux travaux de construction peuvent être complètement indépendants.

EN MATIÈRE DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

8.25 Abattement ou reportabilité -art 46² en 212³ du Code d'Enregistrement

Les acheteurs acquièrent une habitation sise en Région flamande. Ils doivent dès lors choisir de demander l'abattement, accompagné de l'abattement augmenté

⁴ Question parlementaire de Josy Arens du 23.06.2009

tel que prévu à l'article 46bis du Code d'Enregistrement de la Région flamande, lorsque l'achat est associé à un acte de transfert d'hypothèque (substitution) ou de reportabilité.

De par le fait que l'acte d'achat a déjà été passé, les demandeurs devaient effectuer un choix par une demande de restitution.

La demande de restitution relève de la procédure pour laquelle le SDA n'est pas compétent comme stipulé aux articles 20 et suivants de la Loi du 24.12.2002.

8.26 Assurance-vie et assurance placement - branche 23 - art 1 et/ou 8 du Code des droits de succession

La demande vise à obtenir la confirmation que la moitié de la valeur de l'assurance « vie entière » sous la forme d'une assurance-vie de la branche 23, souscrite par un(e) époux(se) marié(e) sous le régime de la communauté des biens qui est en outre assuré(e) (la tête assurée), ne doit pas être reprise dans la déclaration de succession lors du décès de l'autre époux(se), seul(e) bénéficiaire de cette assurance « vie entière » et que par conséquent, aucun droit de succession sur la moitié de la valeur de cette assurance « vie entière » ne sera dû à la date du décès.

Monsieur X et madame Y sont mariés sous le régime de la communauté des biens. Pendant le mariage, madame Y souscrit comme preneur d'assurance une assurance « vie entière » sous la forme d'une assurance-vie de la branche 23. Une prime unique est payée avec de l'argent commun. Madame Y est l'assurée (la tête assurée) et monsieur X est l'unique bénéficiaire.

En cas de prédécès de monsieur X, l'assurance-vie appartient est propre au preneur d'assurance/épouse Y moyennant indemnité à la communauté – égale au montant puisé dans le patrimoine commun pour payer la prime de l'assurance-vie – afin de pouvoir composer la masse de l'héritage imposable en matière de droits de succession du mari bénéficiaire prédécédé.

9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES EN 2009

9.1 Introduction

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

9.2 Demandes introduites en 2009

9.2.1 Demandes introduites

Tableau 1 : Demandes introduites durant l'année 2009

	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	500	364	136

Tableau 2 : évolution du nombre de demandes

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
241	217	375	570	553	465	500

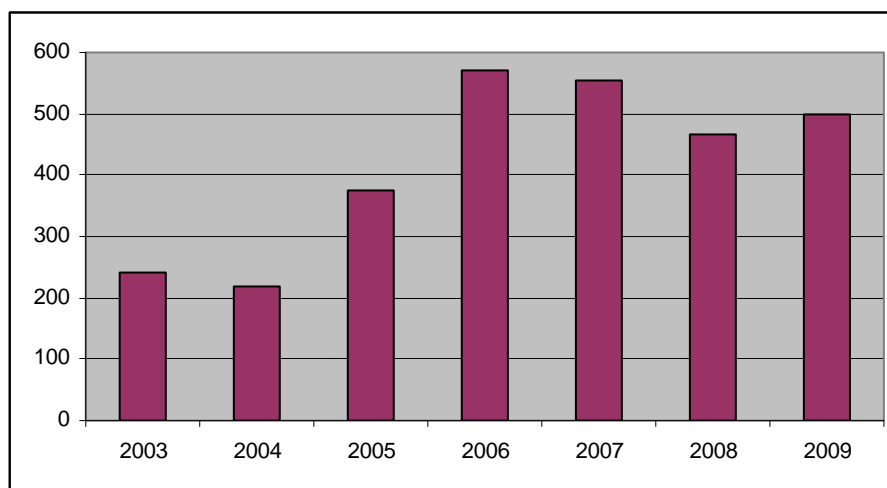


Tableau 3 : nature des demandes introduites

La demande concerne :	F	N	Total
Autres	1	3	4
Contributions directes (CD) art. 202 à 205, et art. 192	4	6	10
CD art. 205bis – déduction pour capital à risque	2	10	12
CD art. 46 et 211	20	48	68
CD art. 90,1°	8	79	87
CD Autres articles	23	48	71
CD Frais professionnels	6	14	20
CD Prix de transfert	10	50	60
CD Rémunérations	10	22	32
CD Revenus mobiliers	9	16	25
CD Déduction pour revenus de brevets	2	5	7
CD Avantages anormaux ou bénévoles	5	16	21
CD Taxation en fonction du tonnage	0	4	4
CD Tax shelter	6	3	9
Services patrimoniaux	10	21	31
TVA	20	19	39
Total	136	364	500

9.2.2 Délai de décision

La durée de traitement des décisions anticipées prises durant l'année 2009 quant aux demandes introduites en 2006, 2007, 2008 et 2009 s'élève en moyenne à **83** jours calendrier.

9.2.3 Nature des décisions

Tableau 4 : Nature des décisions prises en 2009 quant aux demandes introduites en 2006, 2007, 2008 et 2009

Mixte	5	0,93%
Favorable	422	78,29%
Défavorable	5	0,93%
Irrecevable	9	1,67%
Désistement	98	18,18%

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
année 2009 :	742

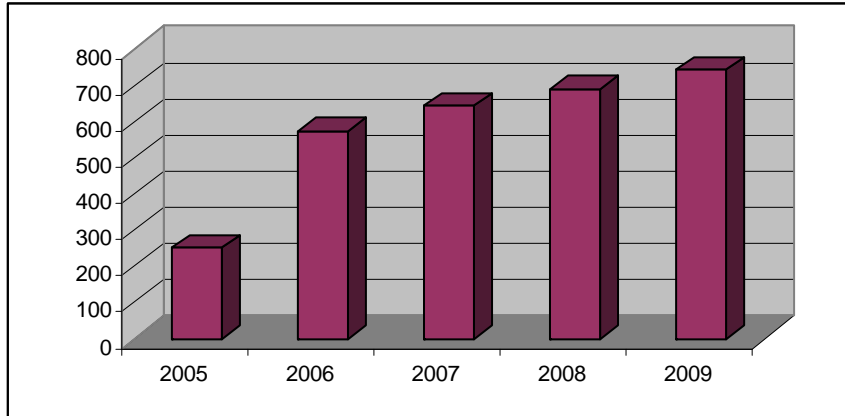
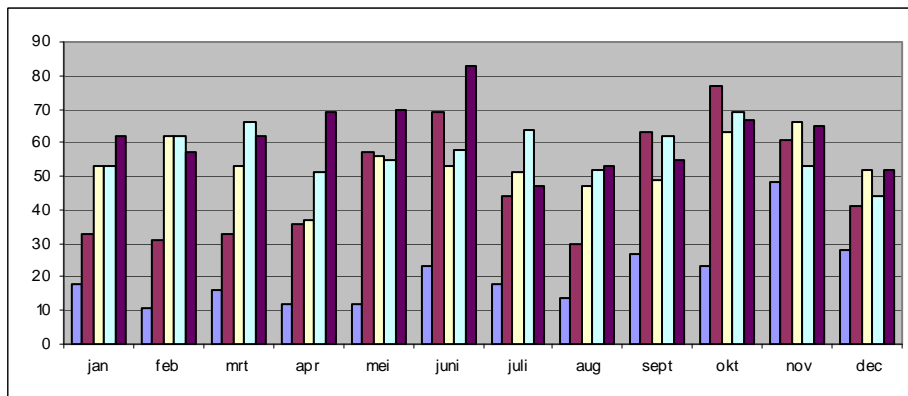


Tableau 6 : Evolution mois par mois du nombre de demandes de prefilings en 2005, 2006, 2007, 2008 et 2009

	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
2009	62	57	62	69	70	83	47	53	55	67	65	52



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^{ème} 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^{ème} 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^{ème} édition)

2. Statistiques

Tableau 1 : déclarations reçues en 2009

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Rev. Prof.	TVA	Autres	Total
786	49.152.530,44	8.005.364,27	167.230.133,46	224.388.028,17

Tableau 2 : nombre total de déclarations introduites et montants déclarés au 31.12.2009

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
3.316	132.898.722,31	33.296.308,76	588.717.877,66	754.912.908,73