

# **SPF FINANCES**

**Service des décisions  
anticipées en matières  
fiscales**

**RAPPORT ANNUEL  
2010**

# 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<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup> de cet arrêté.

En outre, un Service des décisions anticipées (SDA) a été constitué et a été chargé, selon le rapport au Roi annexé à l'AR du 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<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 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<sup>e</sup> 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<sup>e</sup> 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<sup>e</sup> 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<sup>ème</sup> édition) a fixé la procédure de sélection des agents du SDA.

L'AR du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a nommé les membres du Collège 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 d' introduction et de 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 avec les services centraux 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 l'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<sup>ème</sup> édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> de la Loi, aucune décision anticipée ne peut être prise quand l'octroi d'une décision serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande.

Dans ce cadre, l'AR du 17.1.2003 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.

*« La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf :*

*1° lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies ;*

*2° lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur ;*

*3° en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicable à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée ;*

*4° lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne.*

*En outre, la décision anticipée ne lie plus le Service public fédéral Finances lorsque les effets essentiels de la situation ou des opérations sont modifiés par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur. Dans ce cas, le retrait de la décision anticipée produit ses effets à partir du jour du fait imputable au demandeur. »*

## **4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE**

### **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](mailto:dvbsda@minfin.fed.be)

Une demande peut également être introduite par fax ou par e-mail.

### **4.2 Pouvoir de décision**

Sur la base de l'article 23, 2<sup>ème</sup> 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 la moitié des membres; en d'autres termes, des décisions valables peuvent être prises dès que la moitié des membres du Collège est présente.

## **4.3 Traitement des demandes**

### **4.3.1 Généralités**

Contrairement au fonctionnement du SDA entre le 1<sup>er</sup> janvier 2003 et le 31 décembre 2004, le SDA rénové traite lui-même toutes les demandes et en toute autonomie.



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 des questions de principe, 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. Si le SDA ne partage pas cet avis, c'est la voie de la concertation qui est utilisée car il n'est en effet pas souhaitable que des services du SPF Finances puissent avoir des positions divergentes. Cependant, le SDA n'est pas obligé de se conformer à ces avis et prendra seule la décision finale.

Le 8 décembre 2010, le Président du Comité de direction du SPF Finances et la Présidente du Collège de dirigeants du SDA, ont signé un nouvel accord de collaboration réglant la communication des demandes de décisions anticipées, les demandes d'avis et les décisions prises ainsi que les contacts entre le SDA et les Services centraux et opérationnels.

Ce nouvel accord de collaboration met notamment une procédure en place afin d'assurer le respect de la décision anticipée par les services opérationnels. En effet, lorsque le Service opérationnel compétent pour le contrôle du demandeur est d'avis qu'il ne peut pas exécuter la décision anticipée, en tout ou en partie, pour une des raisons énumérées à l'article 23, alinéas 2 et 3 de la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, un rapport circonstancié est obligatoirement soumis à l'Administrateur général concerné, qui en informe le SDA. Si le SDA l'estime nécessaire, il demande une concertation avec les Services centraux et le service opérationnel concerné endéans les 10 jours. Pendant cette période, la décision vis-à-vis du contribuable ne sera pas remise en question.

#### **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.

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.

Le demandeur ne peut obtenir dans le cadre de la procédure de prefiling de décision du SDA.

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

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

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

Les demandes sont confiées par le Président à une équipe de collaborateurs, en concertation avec le membre du Collège responsable du dossier. Les demandes ne sont en effet pas traitées par une seule personne. Les demandes qui ont 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 chacune de ces matières.

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 titulaire 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 souvent 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.

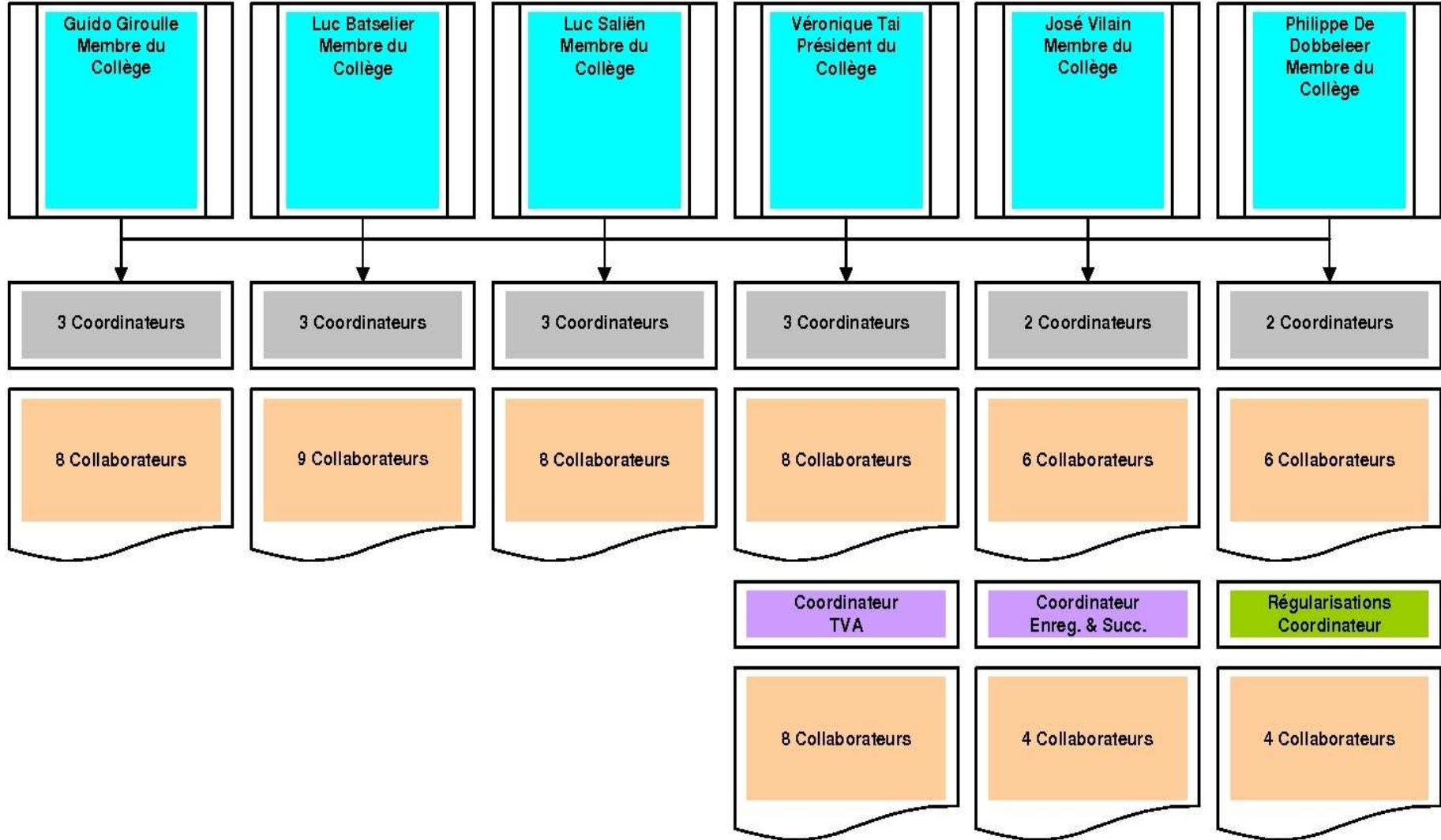
Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors placé à l'ordre du jour du Collège.

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.

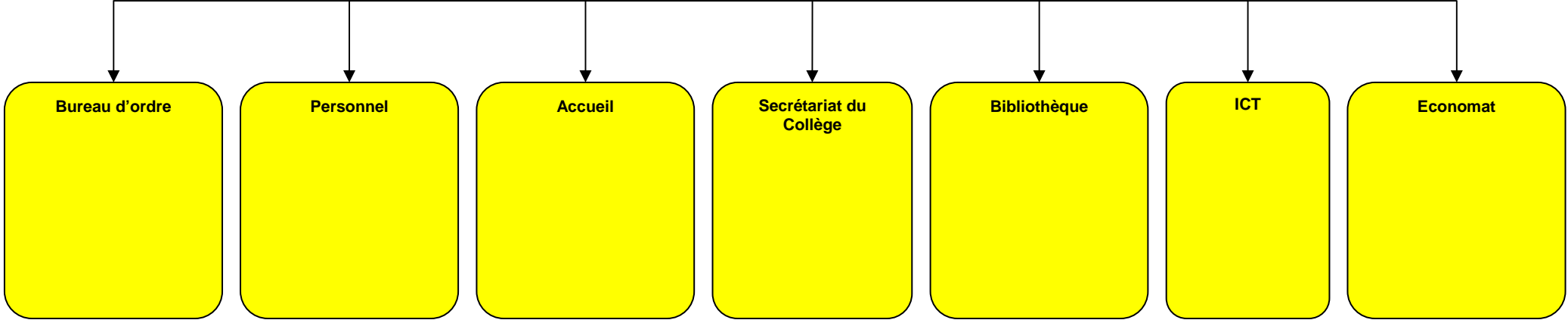
#### **4.3.4 Organigramme du SDA**

Les membres du collège ont été désignés pour un mandat de 5 ans à dater du 4 avril 2010.

Le collège se compose de 6 membres, trois francophones et trois néerlandophones



**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 31.12.2010 :

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
<b>Total :</b>	<b>55</b>	<b>Total :</b>	<b>36</b>

#### 4.3.6 Publication des décisions

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Ces publications doivent être faites sous forme de synthèses anonymes individuelles ou collectives (art. 5, AR 30.01.2003).

Les décisions prises à compter du 01.01.2005 par le Collège du Service des décisions anticipées sont publiées sur Internet de manière analogue à celle utilisée actuellement pour la jurisprudence (<http://www.fisconet.fgov.be/> ou par le biais de notre site Internet [www.ruling.be](http://www.ruling.be)).

Les décisions dont on ne peut assurer l'anonymat par le biais d'une publication individuelle, font, en principe, l'objet d'une publication collective par le biais de la publication du rapport annuel dans le chapitre 6 « décisions présentant un intérêt particulier ».

## 5. LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE

*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

#### 5.1 Conditions qualitatives à la déduction des RDT (article 203 du CIR 92)

- Le SDA a à traiter de nombreuses demandes relatives à l'application du régime des RDT.
- Dans ce cadre, le SDA constate certaines anomalies dont :
  - Application du régime RDT aux dividendes perçus d'une société antérieurement non soumise à l'impôt des sociétés mais dont le régime fiscal aurait par la suite été modifié
  - Application du régime RDT aux dividendes perçus d'une société, autre qu'une société d'investissement, de financement ou de trésorerie, qui bénéficierait d'un régime fiscal exorbitant du droit commun ;
  - Non- application du régime RDT aux dividendes perçus d'une société étrangère disposant de la personnalité juridique mais étant fiscalement considérée comme une entité transparente alors même que celle-ci subit une imposition réelle (au niveau de ses actionnaires).

#### 5.2 REPORT DE L'EXCÉDENT RDT À L'OCCASION D'UNE RESTRUCTURATION IMMUNISÉE

- Le SDA est amené à traiter de nombreuses demandes liées au traitement à réserver aux « excédents RDT » lors d'opérations de restructurations (fusions, scissions) réalisées en neutralité fiscale, compte tenu de la jurisprudence récente de la Cour de Justice des Communautés Européennes, notamment l'arrêt C-138/07 du 12.02.2009 (Cobelfret), et l'ordonnance du 04.06.2009 (affaires jointes C-439/07 et C-499/07, en cause KBC Bank et BRB).

Selon, notamment, l'arrêt Cobelfret, le régime belge des RDT n'est pas conforme à la Directive « mère-fille » du 23.07.1990, en ce qu'il conditionne la déduction des RDT à l'existence de bénéfices imposables dans le chef de la société-mère. Il ressort également de cet arrêt que l'article 4, §1<sup>er</sup>, de la Directive mère-fille (qui pose le principe de l'exonération des dividendes) a un effet direct et peut dès lors être invoqué par un contribuable devant une juridiction nationale (voir n°58 arrêt Cobelfret).

Cet arrêt a conduit à l'adoption de la circulaire Ci.RH.421/597.150 du 23.06.2009, ainsi qu'à l'ajout d'un §3 à l'article 205 CIR92 (loi du 21.12.2009, article 8, M.B. du 31.12.2009, 2<sup>ème</sup> éd.), autorisant désormais le report sur les exercices ultérieurs des RDT non déduits.

- Le législateur n'ayant pas à ce jour modifié l'article 206 ou 212 CIR92, le SDA a été interrogé à plusieurs reprises sur le traitement à réserver aux RDT excédentaires en cas de restructuration immunisée, et plus précisément sur l'opportunité qu'à une société d'invoquer l'effet direct de l'article 4, §1<sup>er</sup>, de la Directive « mère-fille » à l'occasion d'une fusion ou scission immunisée, de manière à permettre le transfert vers la société absorbante ou bénéficiaire des RDT excédentaires existant dans le chef de la société absorbée ou scindée. Dans l'affirmative, ceci induirait l'octroi à l'excédent RDT d'un régime équivalent à celui prévu à l'article 206, §2, CIR92 pour les pertes reportées dans le chef de la société absorbée ou scindée (l'exemption d'impôt entraînant une augmentation des pertes fiscales par rapport aux pertes comptables d'un montant équivalent à 95% des dividendes).
  
- **Le SDA estime, sur la base de l'affaire Fratelli Costanzo 103/88, arrêt CJCE du 22 juin 1989 et plus particulièrement les attendus 28 à 33, que le contribuable peut invoquer, s'il le souhaite, l'effet direct de l'article 4, §1<sup>er</sup>, de la Directive « mère-fille » à l'occasion d'une fusion ou scission immunisée et que, tant que le législateur n'aura pas modifié l'article 206 ou le 212 CIR92, le SDA sera amené à traiter les dossiers au cas par cas suivant que le contribuable invoquera ou non l'effet direct de l'article 4, §1<sup>er</sup>, de la Directive « mère-fille » à l'occasion d'une fusion ou scission immunisée.**
  
- A défaut de modification législative, le SDA traite ces dossiers de la manière suivante:
  - Le contribuable invoque l'effet direct
    - en cas de fusion, l'excédent RDT de la société absorbante est maintenu intégralement et l'excédent RDT de la société absorbée est transféré vers la société absorbante suivant les dispositions prévues à l'article 206, §2 CIR92 ;
    - en cas de scission ou scission partielle (opération assimilée à une scission au regard du Code des sociétés), l'excédent RDT existant dans la société scindée ou partiellement scindée est partagé entre les différentes entités issues de la scission ou de la scission partielle suivant les dispositions prévues à l'article 206, §2 CIR92.
  
  - Le contribuable n'invoque pas l'effet direct
    - en cas de fusion, l'excédent RDT de la société absorbante est maintenu intégralement et l'excédent RDT de la société absorbée est définitivement perdu ;

- en cas de scission, l'excédent RDT existant dans la société scindée est définitivement perdu puisqu'elle cesse d'exister ;
- en cas de scission partielle (opération assimilée à une scission au regard du Code des sociétés), l'excédent RDT existant dans la société scindée reste déductible uniquement dans le chef de cette dernière puisqu'elle continue d'exister.

### **5.3 Article 211 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale en cas de fusion mère-fille**

Soit deux sociétés : A détient 100% de B. Les deux sociétés qui effectuent la même activité veulent fusionner. Elles ont des plus-values exonérées sur des véhicules d'entreprise au sens de l'article 44*bis*, du CIR 92 au passif de leur bilan.

Une fusion mère-filiale ne peut se faire en exonération totale d'impôts. L'article 211, alinéa 1er, § 1, 1°, du CIR 92 n'exonère d'impôt que les plus-values mentionnées aux articles 44, § 1, 1° et 47 du CIR 92. Toutes les autres réserves exonérées sont imposables par suite de la fusion mère-fille.

La fusion filiale – mère permet de pallier à cet inconvénient. Une telle option présentant un avantage fiscal, se pose la question de sa conformité avec l'article 183*bis* du CIR 92.

### **5.4 Article 206 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale en cas de fusion.**

L'application de l'article 206 permet le report des pertes limité à l'actif fiscal net de la société qui les a supportées par rapport à l'actif fiscal net des deux sociétés. Il entraîne ipso facto une déperdition définitive d'une partie des pertes fiscales. Cela entraîne des comportements induits préalables à la fusion afin de modifier l'actif fiscal net de l'une ou l'autre des sociétés. Ces comportements étant « inspirés » fiscalement, se pose la question de leur conformité avec l'article 183*bis* du CIR 92.

### **5.5 Article 205/1 et suivants du CIR 92 (déduction pour revenus de brevets)**

Le fait que les PME, start up pour lesquelles la recherche n'est pas effectuée « en interne » ne puissent avoir accès au bénéfice de cette mesure est interpellant. Ces PME ne disposent pas d'un centre de recherche au sein de l'entreprise, mais confient celle-ci à un centre de recherche externe belge fondé notamment par des universités. Les coûts de la recherche (achat de matières premières et de matériel, de consultance technique, juridique sur la propriété intellectuelle et la main d'oeuvre) sont toutefois supportés par la PME. Les résultats de la recherche lui appartiennent également.



L'application du texte actuel de l'article 205/2, du CIR 92 n'a pas permis au SDA de confirmer que la PME pouvait obtenir la déduction pour revenus de brevets dès lors que celle-ci ne disposait pas d'un « centre de recherche formant une branche d'activité visée à l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, (CIR 92). »

Une autre anomalie est constatée du fait que les demandes de brevets (mais seuls les brevets obtenus) n'entrent pas en ligne de compte pour la déduction fiscale pour revenus de brevets, alors que ces demandes de brevets confèrent une protection *juridique* dès le moment de l'introduction de la demande, à condition que le brevet soit accordé ultérieurement.

Le problème se pose principalement dans le secteur mécanique (développement de machines) et dans le secteur IT : les développements technologiques se retrouvent très rapidement dépassés, ce qui entraîne une dévalorisation rapide d'un brevet accordé. Les innovations technologiques constantes ont en effet pour conséquence qu'un brevet, qui a sa plus grande valeur peu après l'invention (et donc au moment de la demande de brevet), se voit rapidement perdre de son utilité et donc aussi de sa valeur.

## 5.6 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, §1er, 8°; 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, ...);
- du régime fiscal, au regard des articles 19, §1er, 3° et 21, 9° CIR92, des **contrats d'assurance-vie « multi-branches »** càd 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 traitement fiscal des **produits dérivés** (options, swap, contrats à terme, ...);
- de la fiscalité des **instruments financiers hybrides** càd revêtant des caractéristiques propres à la fois aux instruments de dettes et aux éléments de fonds propres (prêt participatif, parts bénéficiaires, ...).

Le SDA attire l'attention sur le fait que cette évolution des produits financiers nécessiterait une actualisation de certains textes du CIR 92 traitant de la fiscalité de ces produits (voir notamment les articles 17 à 22 CIR 92).

## 5.7 Les fonds communs de placement (FCP)

Le SDA a à traiter de plusieurs demandes portant sur le traitement fiscal des revenus résultant d'un investissement dans un fonds commun de placement et est dans ce cadre notamment confronté aux difficultés résultant de :

- l'application pratique de la transparence fiscale que devrait induire l'absence de personnalité juridique des FCP ;
- l'application conjointe de la transparence fiscale et des articles 19bis et 19 ter CIR92 ;

- l'absence d'arrêté pris en exécution de l'article 321bis CIR 92 ;
- ...

Disposer de clarifications fiscales en la matière paraît nécessaire. Dans ce cadre, certaines dispositions du CIR92 ou des commentaires administratifs devraient être revus.

## **5.8 Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés**

Compte tenu d'impératifs liés à l'évolution de leurs activités, à la modification de leur but social, à l'adaptation nécessaire de leur structure, ... certaines personnes morales ne poursuivant aucun but lucratif et soumises à l'Impôt des Personnes Morales (IPM) sont parfois contraintes de transférer leur patrimoine vers une société commerciale, d'adopter la forme sociétaire ou à tout le moins de se soumettre à l'Impôt des Sociétés (ISoc).

Ces modifications suscitent de nombreuses interrogations fiscales dès lors que le CIR92 ne contient pas de disposition spécifique en la matière.

Les questions soumises au SDA portent notamment sur :

- Le sort des réserves constituées et/ou des pertes accumulées au sein d'une personne morale soumise à l'IPM lorsque celle-ci est tenue de se soumettre à l'ISoc ;
- La possibilité pour une personne morale soumise à l'IPM de procéder, en neutralité fiscale, à des apports de branches d'activité ou d'universalité de biens vers une société commerciale, voire de fusionner avec une telle société ;
- La question de savoir si le transfert du patrimoine d'une personne morale soumise à l'IPM vers une société commerciale induit ou non son assujettissement à l'ISoc.

La récurrence des questions soumises au SDA rend souhaitable l'adoption de dispositions fiscales traitant spécifiquement de cette matière.

## **5.9 Cession et concession de droits d'auteur (article 17,§1,5° du CIR92)**

Le nouveau régime de taxation des droits d'auteur et des droits voisins instauré par la Loi du 16 juillet 2008 suscite plusieurs questions d'ordre technique :

- quid du concours éventuel entre l'article 17, §1er, 3° CIR92 et l'article 17, §1er, 5° CIR92 ?
- quid de la possibilité de déduire les frais encourus pour acquérir ou conserver les revenus visés à l'article 17, §1er, 5° CIR92 (en comparaison avec le libellé de l'article 22 CIR92) ?
- quid de la possibilité de déduire les frais réels pour le calcul du PrM ? quid de l'application du forfait général de 15% au-delà du seuil de 20.000 € non indexés (pour le calcul des frais forfaitaires) ?

- quid de l'application de l'article 111 AR/CIR92 (renonciation à la retenue du précompte mobilier)?

## 5.10 Déduction majorée pour investissement

Conformément à l'article 69, § 1, premier alinéa, 2°, b) CIR92, la déduction majorée pour investissement est applicable aux immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement.

L'article 48, § 1, A, 2°, a) AR/CIR92, dispose que les immobilisations corporelles sont considérées comme tendant à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées si elles font ou ont fait l'objet d'un financement octroyé par l'Etat ou par l'Institut pour l'encouragement de la recherche scientifique dans l'industrie et l'agriculture (IRSIA).

Bien que l'IRSIA ait été dissout par les AR du 19.12.1995 (MB 19.01.1996) et du 15.04.2002 (MB 29.06.2002), l'IRSIA figure encore dans l'AR/CIR 92.

## QUANT A LA TVA

### 5.11 Les contrats DBFM

L'intérêt croissant pour les Partenariats Public – Privé (PPP) se traduit par la conclusion d'un nombre de plus en plus important de contrats dits « DBFM ».

Succinctement, ces contrats visent à confier à un seul partenaire – le plus souvent un consortium d'entreprises créé à cet effet – la conception (Design), la construction (Build), le financement (Finance) ainsi que l'entretien (Maintenance) d'infrastructures de grande envergure.

Parmi les caractéristiques propres à ces contrats, nous retiendrons essentiellement l'attribution au partenaire privé des risques de construction et d'exploitation des infrastructures. Ce dernier est en effet dans la majeure partie des cas rétribué par une redevance de disponibilité, assortie d'un système de sanction – réduction de la redevance lorsque les objectifs quantitatifs et/ou qualitatifs espérés ne sont pas atteints.

de tels contrats peuvent en outre présenter des conséquences juridiques parfois fort différentes, avec pour conséquence un traitement fiscal différencié:

- certains n'impliquent pas de transfert de propriété à moins d'une nouvelle manifestation de volonté du preneur (option d'achat) ; ils s'apparentent parfois à des contrats de location – financement ;
- d'autres impliquent un transfert de propriété immédiat, au fur et à mesure de la réalisation des constructions (mécanisme d'accession) ou un transfert de propriété différé à l'extinction du droit réel concédé (apparentés à des locations –ventes) ;
- d'autres, enfin, ne prévoient ni option dans le chef du preneur, ni transfert automatique des droits réels dont dispose le prestataire.

Enfin ces contrats prévoient tous des engagements au niveau de l'entretien et des réparations aux biens immeubles mais l'étendue de ces engagements peut être très différente, certains se limitant aux grosses réparations ou aux gros entretiens, d'autres assurant l'entièreté des réparations et des entretiens, petits, moyens ou gros.

Se pose, in fine, la difficulté de l'appréciation parmi ces contrats, de ceux qui sont constitutifs de prestations à caractère continu (à moins de ne considérer comme telles qu'une partie de ces prestations), entraînant perception de la taxe au fur et à mesure du paiement des redevances de disponibilités, de ceux qui doivent être considérés comme constitutifs de livraisons de biens ou de prestations de services, entraînant en principe perception directe de la taxe sur la totalité de la base d'imposition.

## **QUANT AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION**

### **5.12 Emphytéose**

Moyennant certains engagements tentant à démontrer le caractère non simulé ou non requalifiable de l'opération, les parties obtiennent une décision selon laquelle les opérations (constitution d'un droit de bail emphytéotique suivi de la vente de droits résiduels) ne peuvent pas être requalifiées en une vente, de sorte que l'opération est soumise pour 95% maximum à 0,2 p.c. de droits d'enregistrement proportionnels au lieu des classiques 10 ou 12,50 p.c. de droits d'enregistrement proportionnels pour la vente de biens immobiliers, tel que prévu à l'article 44 du Code des droit d'enregistrement, d'hypothèque et de Greffe (ci-après le C. Enreg.).

### **5.13 Acquisition des actions d'une société ne détenant qu'un actif immobilier**

L'acquéreur de ces actions n'est pas intéressé par l'entreprise elle-même mais uniquement par son actif (bien immobilier).

## 6 DÉCISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

*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**

#### **6.1 Articles 26, 79 et 207, deuxième alinéa, CIR92 (avantage anormal ou bénévole) et article 49 CIR92 (frais professionnels) - Abandon de créance**

##### ***Le capital propre reste négatif après l'abandon***

Il s'agit d'un abandon conditionnel d'une créance par les SA A et B au profit de leur société fille/soeur belge, la SA C.

La SA C a un capital propre négatif, de sorte que les articles 633 et 634 C.Soc. sont d'application. Après l'abandon, le capital propre sera encore négatif mais l'abandon de créance fait partie d'un plan de redressement. L'objectif est d'atteindre un break-even pour l'année X+1, et un retour aux bénéfices à partir de l'année X+2.

Une faillite éventuelle de la SA C pourrait entraîner d'importantes répercussions pour le groupe. Alors que l'abandon n'occasionnera pas de difficultés pour les SA A et B.

L'abandon sera imputé dans l'exercice se clôturant au 31.12.X.

La condition de renaissance de la dette en cas de retour à meilleure fortune a été prévue telle que définie au point 2 de la note du Collège du 22.06.2009 publiée sur le site web.

Le SDA ne se prononce pas sur le montant des pertes professionnelles antérieures dans le chef de la SA C.

##### ***Condition plus sévère de renaissance de la créance en cas de retour à meilleure fortune***

L'abandon conditionnel par la SA A d'une partie de la créance et des intérêts sur la totalité du montant de la créance pour l'année X au profit de sa filiale belge la SA B ne sera pas considéré dans le chef de cette dernière comme un avantage anormal ou bénévole.

La SA B a un capital propre négatif, de sorte que les articles 633 et 634 C.Soc. sont d'application. Après l'abandon, le capital propre au 31.12.X sera de nouveau positif.

Une faillite éventuelle de la SA B pourrait entraîner d'importantes répercussions pour le groupe alors que l'abandon n'occasionnera pas de difficultés pour la SA A.

L'abandon sera imputé dans l'exercice se clôturant au 31.12.X.

## **6.2 Articles 49, 185 § 1 et 207, deuxième alinéa CIR92 – Liquidation déficitaire**

### ***Déductibilité du solde déficitaire***

Il s'agit de l'abandon définitif de la créance par la SA A à concurrence du montant des pertes reportées et de celui de la déduction pour investissement au profit de la SA B, société du groupe (application de l'article 49 CIR92 dans le chef de la SA A, et de l'article 207, deuxième alinéa CIR92 dans celui de la SA B).

Liquidation déficitaire de la SA B (application de l'article 49 CIR92 dans le chef de la SA A, et des articles 185, § 1 et 207, deuxième alinéa, CIR92 dans celui de la SA B).

Le solde déficitaire au moment de la liquidation est déductible par application de l'article 49 CIR92.

L'abandon n'occasionnera pas de difficultés pour la SA A.

L'abandon et la liquidation déficitaire auront lieu au cours de l'année X afin d'éviter la faillite et de veiller à la sauvegarde de la réputation du groupe.

La décision ne se prononce pas quant au montant des pertes professionnelles antérieures, ni quant à celui de la déduction reportée pour investissement dans le chef de la SA B.

Le produit de la vente d'un élément d'actif, reçu par la SA B, n'a pas été transféré à la SA A en l'an X-3 afin de rembourser le prêt, mais a été transféré à la maison-mère étrangère. Ceci n'a pas occasionné de désavantage à la SA B. Par suite d'un transfert de créance, la SA A a une créance sur la maison-mère de la SA B. Il est confirmé dans la demande que la SA A n'accordera pas de remise de dettes à la maison-mère étrangère.

## **6.3 Articles 205bis – 205novies CIR92 (déduction pour capital à risque)**

### ***Le capital mis durablement à disposition varie chaque année***

Les moyens que la société étrangère A met durablement à disposition de sa succursale B pour le financement d'investissements belges doivent être considérés comme du capital.

Le montant du capital à risque qui doit être pris en compte dans le chef de B pour les exercices X + 2 et suivants doit être basé sur le capital propre de la période précédente, en ce compris les moyens mis à la disposition de B par A de manière durable pour le financement d'investissements belges.

Recevabilité: depuis le 01.01.X, B établit les comptes annuels et tient une comptabilité conforme à la législation concernant la comptabilité et les comptes annuels des sociétés. Les moyens mis durablement à la disposition de B sont comptabilisés au compte capital souscrit. Pour déterminer la déduction pour capital à risque pour la période taxable X + 1, il est tenu compte du capital propre au 31.12.X.

La déclaration pour l'exercice X + 2 (période taxable 01.01.X + 1 – 31.12.X + 1) n'était pas encore déposée. La demande est donc recevable. Pour l'exercice X + 1 aucune déduction pour capital à risque n'a été appliquée.

Le capital mis durablement à disposition, et qui est comptabilisé dans le compte 100 'capital souscrit', varie chaque année. Aucun intérêt n'est porté en compte.

Avant le 01.01.X + 1, le montant du compte courant a été entièrement comptabilisé au compte 100 'capital souscrit'. Ce montant a ensuite été corrigé à la baisse. La différence constitue les moyens qui ne sont pas mis durablement à disposition et qui sont comptabilisés au compte 48. La déclaration au 31.12.X est actuellement en cours de régularisation.

#### **6.4 Articles 26, 79, 207, deuxième alinéa CIR92 (avantage anormal ou bénéficiaire) et articles 205bis – 205novies CIR92 (déduction pour capital à risque)**

##### ***Double apport***

Des prêts à des sociétés du groupe établies dans le pays M, et une partie de la caisse de reprise, seront apportés par C, la société-mère étrangère du groupe, dans la SA B qui à son tour fait apport dans la SA A.

La SA A est une société de financement déjà existante de financement du groupe en Belgique. L'apport sera utilisé en conformité avec l'objet social.

Le double apport (dans la SA B, suivi de l'apport dans la SA A le même jour et pour la même valeur) est fait en vue de maintenir la structure de l'actionariat. Ceci n'a aucune influence sur la déduction pour capital à risque de la SA B.

La partie de la caisse de reprise qui est apportée est destinée à financer les absorptions prévues dans le pays M.

L'apport se fera à la valeur nominale et sera rétribué en actions nouvelles. Les services fiscaux du pays où est établie la société mère sont d'accord avec cette valorisation à la valeur nominale.

La décision n'est valable que pour autant que le demandeur introduise avant la fin de l'année une demande portant sur les prix de transfert appliqués dans les transactions financières et que la SA A prenne contact avec le SDA dans l'éventualité où la caisse de reprise n'est pas utilisée pour la fin de l'année X + 4, ou si le rendement de la trésorerie apportée devait mener à une situation de déduction excessive pour capital à risque.

#### **6.5 Prix de transfert : conversion d'un 'contract manufacturer' en un 'toll manufacturer'**

Dans le cadre d'une restructuration à l'intérieur d'un groupe, la décision prévoit que la conversion d'un « contract manufacturer » en un « toll manufacturer » dans la mesure où il n'est transmis aucun autre élément d'actif/de passif spécifiquement identifiable que ceux mentionnés dans la demande, et dans la mesure où ces transmissions spécifiquement identifiables ont lieu au prix du marché, aucune rétribution supplémentaire ne sera due en cas de conversion du « contract manufacturer » en « toll manufacturer », et en particulier que sur la base de l'entrepreneur de fait spécifique des demandeurs, la conversion ne donnera pas lieu, en soi, à une quelconque transmission de goodwill ou à un dédommagement par application des articles 26 et 185 § 2 CIR92.

## **6.6 Prix de transfert : dispositions contractuelles C/R à la décision anticipée**

Il a été explicitement posé dans différentes décisions anticipées que la décision anticipée prime sur d'éventuelles dispositions contractuelles dérogatoires.

## **6.7 Rétribution d'un centre de distribution**

Dans quelques décisions la rétribution d'un centre de distribution a été fixée comme suit :

- Une marge bénéficiaire de x % est appliquée aux frais opérationnels, à l'exception du prix d'achat des biens et des frais d'acompte;
- les frais d'acompte, de même que les frais financiers et les frais exceptionnels, sont mis à charge des bénéficiaires des activités exercées sans mark-up;
- une rétribution est calculée pour les frais financiers implicites, égale à la valeur du capital propre multipliée par un taux d'intérêts conforme au marché.

## **6.8 Prix de transfert : modification du businessmodel**

La décision concerne un modèle de prix de transfert, modifié comme suite à un businessmodel modifié qui a été adopté en raison de la crise économique et financière.

## **6.9 Renouvellement de décisions anticipées en matière de prix de transfert**

Etant donné qu'en 2010 le SDA entre dans sa sixième année d'existence, un certain nombre de décisions ont été prises en vue de prolonger des décisions prises antérieurement par le SDA en matière de prix de transfert, la plupart du temps, pour une nouvelle période de 5 ans. L'introduction des demandes de prorogation a été mise à profit pour vérifier si les circonstances dans lesquelles les décisions antérieures ont été délivrées étaient restées les mêmes et s'il fallait tenir compte d'éléments complémentaires en matière de prix de transfert obtenus depuis lors (plus particulièrement compte tenu des nouvelles directives OCDE 2010).

## **6.10 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 les directives - 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, en 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. Les décisions anticipées prises en la matière font application de ce point de vue.

## **6.11 Rétribution de sociétés de financement**

En raison des difficultés sur les marchés financiers, des demandes ont porté régulièrement sur la rétribution conforme au marché des prestations financières intra-groupe. De plus, des décisions anticipées ont régulièrement dû être amendées afin de tenir compte des circonstances exceptionnelles qui influençaient la hauteur de la rétribution.

## **6.12 Déduction pour brevet**

Il a été décidé que la durée de la déduction pour brevet n'est pas influencée par la caducité de deux familles de brevets avant l'expiration de la durée de la première et plus importante famille de brevets.

Il a également été admis que, compte tenu que la déduction pour brevet doit être appliquée par brevet, aucun montant ne devra être porté en diminution de la déduction pour brevet relative à d'autres produits lorsque le calcul de la déduction pour brevet à l'égard d'un produit particulier suivant la méthode du bénéfice résiduaire mène à un résultat négatif.

## **6.13 PPL**

Le SDA s'est prononcé à plusieurs reprises en 2010 sur la qualification fiscale d'un « Profit Participating Loan » contracté par une société belge de financement d'un groupe multinational auprès d'une société étrangère du groupe.

La décision s'est en outre prononcée sur les conséquences fiscales de l'émission de pareils prêts, telles que l'aspect conforme au marché de la rétribution du PPL, la structure financière de la société de financement, l'application (ou non) de certains articles (p.ex. 54, 198, 11°, 344, §1), ...

## **6.14 Affectation de bénéfice à un établissement stable**

Diverses demandes ont été introduites à l'égard de l'affectation du bénéfice d'une société étrangère à un établissement stable (ES) en Belgique, ou du bénéfice d'une société belge à un ES à l'étranger. Dans cette décision il a été tenu compte des principes exposés dans le rapport OCDE 2008 sur attribution de bénéfice à un

établissement stable. Les conséquences de ce rapport sur le plan des "dealings" internes entre siège principal et établissements stables (ou entre des établissements stables entre-eux) sont examinées avec les services centraux.

## **6.15 Taxe au tonnage**

Il a été admis que les résultats que la société réalise en louant une partie de la capacité de transport sur un navire moyennant une "slot charter", peuvent être imposés sur la base du tonnage net de ce navire.

Il a également été décidé que les jours pendant lesquels le navire propre à la société est mis en lay - up entrent aussi en ligne de compte pour, d'une part, déterminer la base imposable de la société et d'autre part, pour servir de base pour la règle de 1 sur 3 telle que prévue à l'article 115, § 2, 2° c) de la Loi-programme du 2.8.2002.

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

## **6.16 Sortie d'un actionnaire par la vente de participations aux autres actionnaires, financée par la vente d'actions à leur holding propre**

Un actionnaire souhaite quitter un groupe familial. Il vend les actions de la société X en sa possession à la société Y dont les actions sont aux mains des deux actionnaires restants. Il vend ses actions dans la société Z aux deux autres actionnaires personnellement.

Pour financer l'achat des actions de la société Z, les deux actionnaires restants vendent une partie des actions de la société X, dont ils sont propriétaires, à la société Y dont ils possèdent ensemble la totalité des actions.

L'opération a été acceptée par le SDA en raison du fait que les moyens que les actionnaires restants reçoivent suite à la vente de leurs actions X à leur "propre" société Y sont employés intégralement pour financer l'achat des actions de la société Z.

## **6.17 Sortie d'un actionnaire financée par l'attribution d'un super-dividende par la société d'exploitation, suivie d'une diminution de capital du holding**

Les actionnaires souhaitent apporter dans un holding existant les actions qu'ils possèdent dans un certain nombre de sociétés d'exploitation.

Après l'apport, l'une des sociétés d'exploitation va procéder à l'attribution d'un super dividende. Ensuite, le holding va utiliser les sommes reçues pour procéder à une diminution de capital dans le cadre de la succession et répartition par les demandeurs. Plus particulièrement, l'intention est la sortie d'un actionnaire. Les sommes qui seront payées aux actionnaires sont entièrement employées pour le rachat et n'entrent pas dans le patrimoine des actionnaires restants.

Etant donné que la société dispose d'importants moyens financiers ainsi que d'un important potentiel bénéficiaire, ce superdividende n'a pas d'incidence sur le

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

## **6.18 Comptes en devise étrangère**

La demande vise à obtenir confirmation dans une décision anticipée qu'il est permis à la SA X de déclarer sa base imposable annuelle visée à l'article 183, CIR92, dans la déclaration à l'impôt des sociétés, dans toutes ses composantes par la conversion de l'unité monétaire étrangère en EUR pour chaque ligne de la déclaration fiscale au même cours de change, à savoir le cours de clôture de la fin de l'année comptable ou le cours moyen annuel de change de référence.

Le SDA a marqué son accord pour autant que, durant la période de validité de la décision anticipée, la possibilité de choisir entre le cours de clôture de la fin de l'année comptable ou le cours moyen de change de référence annuel soit exercée de manière constante.

La décision anticipée ne vaut que pour les périodes couvertes par une autorisation du Ministre pour l'Entreprise de tenir la comptabilité et d'établir les comptes annuels en devise étrangère.

## **6.19 Prix de transfert : 'routine treasury center'**

La demande vise e.a. à vérifier (i) si le niveau de rémunération de la SA X est en accord avec l'interprétation belge du principe de pleine concurrence et si l'application de la politique de 'transfer pricing' proposée dans la demande ne donnera pas lieu à un avantage anormal ou bénéfique (ii) si les paiements éventuels de la SA X à la société étrangère du groupe Y dans le cadre de la politique de prix de transfert décrite représentent des frais déductibles.

La SA X n'intervient à l'intérieur du groupe qu'en tant que "routine treasury center". Son rôle consiste à fournir des liquidités aux entités opérationnelles du groupe. Pour ce faire, la SA X est elle-même presque exclusivement financée par son capital propre.

Le fait que la SA X intervient en tant que "routine treasury center" a pour conséquence que ce ne sont pas les transactions financières individuelles (c-à-d des prêts) qui font l'objet de la demande, mais bien le caractère 'de pleine concurrence' de la rétribution de la relation financière entre Y et la SA X.

La TNMM, avec le 'Return on Equity (RoE)' en tant que « profit level indicator », a été sélectionnée comme méthode la plus appropriée pour la détermination d'une marge bénéficiaire de pleine concurrence par la SA X. Le RoE a été déterminé en utilisant le 'Capital Asset Pricing Model'.

## **6.20 Services de management à prix coûtant**

La demande visait à obtenir la confirmation que l'exécution de services de management au prix coûtant par une société coopérative encore à constituer au profit de ses membres donnera lieu, ou pas, à un avantage anormal ou

bénévole au sens de l'article 26 CIR92 avec comme conséquence la sanction prévue à l'article 207, alinéa 2, CIR92.

Bien qu'il soit atypique qu'une société ne prenne aucune marge bénéficiaire à l'égard des services intra-groupe qu'elle preste, le SDA a estimé dans ce cas que la facturation de services à prix coûtant à ses actionnaires par une société coopérative à responsabilité illimitée ne donne pas lieu à l'apparition d'un avantage anormal ou bénévole, pour les raisons suivantes :

- l'activité de la société coopérative ne consiste qu'en la mise à disposition aux participants de personnel qui, auparavant, était employés par les mêmes participants;
- la structure n'a pas une optimisation fiscale pour objectif. L'objectif de la structure est d'améliorer la mobilité des cadres dirigeants;
- le fait que la société coopérative a une responsabilité illimitée;
- les bénéficiaires finaux sont uniquement des sociétés belges soumises à l'impôt des sociétés;
- les dispositions de l'art. 26, CIR92 ne peuvent trouver à s'appliquer entre sociétés belges;
- la constitution d'une société de management est neutre du point de vue des coûts, ou peut-être même plus coûteuse dans le chef des participants. Il ne peut donc être question d'un quelconque enrichissement dans le chef des participants.

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

### **6.21 Legs par un habitant du Royaume à une fondation néerlandaise**

Le legs fait par monsieur X à la "Nederlandse Stichting" (Fondation néerlandaise) Y peut bénéficier du taux réduit de droits de succession de 8,8% conformément aux articles 59, 2<sup>o</sup> et 60 du Code des droits de succ. en Région flamande.

Par dérogation à la disposition de l'article 23, premier 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 ( MB 31 décembre 2002, deuxième édition), la durée de validité de la décision est jusqu'au décès de monsieur X.

### **6.22 Révocation tacite d'une donation entre époux**

La donation entre les époux A et B passée devant le notaire X a été révoquée tacitement par l'acte de modification du régime matrimonial avec donation entre époux, passé devant le notaire X à une date ultérieure, de telle sorte que la première donation ne doit pas être prise en considération pour la détermination de la dévolution dans la succession de monsieur A.

## **7 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**

#### **7.1 Irrecevabilité – caractère non “anticipé”**

Le demandeur souhaite obtenir confirmation que A ne dispose pas d'un établissement stable en Belgique sur la base de l'article 5 de la convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et l'Allemagne. (ci-après, CPDI Belgique-Allemagne)

A a ouvert un bureau d'information en Belgique depuis quelques années, pour lequel il prend un bâtiment en location.

Jusqu'au 30.03.X, une personne y a été employée, disposant d'un « mandat » pour exercer certaines fonctions.

Le demandeur mentionne que ces fonctions ne se situent pas dans le prolongement de l'activité professionnelle effective mais sont de nature « préparatoires ou accessoires » (conformément à l'art. 5, § 3, CPDI Belgique-Allemagne).

Le membre du personnel existant a été remplacé le 01.04.X par un autre membre du personnel de A, mais plus aucun mandat n'a été délivré. Les fonctions à exercer sont restées les mêmes.

Le demandeur souhaite obtenir une décision anticipée pour la situation à compter du 01.04.X.

Le fait qu'un autre membre du personnel soit occupé en Belgique à compter du 01.04.X (avec, à vrai dire, les mêmes fonctions mais sans mandat écrit) n'est pas suffisant pour accorder une décision anticipée valable. En effet, les compétences du membre du personnel sont identiques à celles du membre du personnel d'avant le 01.04.X.

#### **7.2 Article 2, 5°, c, CIR92 : société étrangère – Substance insuffisante**

A a été constituée récemment en application d'un droit étranger. Etant donné que A ne dispose pas d'un propre local à l'étranger, n'a pas encore suffisamment de personnel compétent et n'y a encore conclu aucun contrat avec des sous-entrepreneurs, il a été décidé que A ne dispose pas de suffisamment de substance économique pour pouvoir confirmer que A est une société étrangère.

#### **7.3 Articles 205bis – 205novies CIR92 (déduction pour capital à risque) – Apport dans une société déficitaire**

La société étrangère de groupe B a apporté une créance dans le capital de la SA A, qui fonctionne dorénavant comme société de financement pour le groupe. A la même date,

A a procédé à une diminution de capital sans destruction d'actions et en apurement des pertes reportées provenant des activités antérieures de la SA A.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que l'apport dans la SA A fait partie du capital au sens de l'article 205 ter, § 1, CIR92 et que cet apport ne sera pas considéré comme un avantage anormal ou bénévole reçu d'une société étrangère au sens de l'article 207, CIR92.

Etant donné qu'il s'agit ici d'un apport dans une société déficitaire, le SDA a rendu un avis négatif au demandeur.

## **7.4 Conventions préventives de double imposition (CPDI)**

### **Article 11 § 3 CPDI Belgique - Luxembourg**

Une SA belge (l'émetteur) souhaite émettre des certificats immobiliers privés. Il s'agit de certificats immobiliers nominatifs. Le certificat immobilier se rapporte à une parcelle de terrain qui fera l'objet d'un projet de développement suivi par la vente de la parcelle avec constructions à des tiers. Une société luxembourgeoise (le porteur du certificat) va souscrire tous les certificats immobiliers.

La SA belge souhaite faire qualifier les revenus comme intérêts au sens de l'article 11 de la CPDI Belgique-Luxembourg sans perception de la retenue à la source sur la base de l'article 11, § 3, al 1<sup>er</sup> de la CDPI Belgique - Luxembourg.

De la CPDI Belgique-Luxembourg, le SDA a estimé que les revenus des certificats immobiliers sont à considérer comme des « intérêts d'obligations et autres titres d'emprunts au sens de l'article 11, §3, al 2,1<sup>o</sup> », de sorte que l'article 11, § 3, al 1<sup>er</sup> de la Convention ne peut pas s'appliquer.

## **7.5 Article 22, 1, b) CPDI Belgique - Etats-Unis**

Une SPRL belge, qui est actionnaire à 100% d'une LLC américaine, est détenue par des personnes physiques, tous résidents français. La LLC américaine et la SPRL sont considérées comme entités transparentes pour les besoins de la taxation américaine. Dans ce cas, les actionnaires français de la SPRL doivent déposer une déclaration en tant que non-résidents US. La LLC américaine souhaite distribuer des dividendes à la SPRL belge.

L'article 22, 1, b) de la CPDI ne peut toutefois pas s'appliquer à la situation prédécrite étant donné qu'il résulte clairement audit l'article que la personne qui reçoit les revenus, et celle qui paie les impôts américains, doit être la même : *'exemption peut être accordée ...à condition que le résident de la Belgique ait été imposé aux Etats-Unis, proportionnellement à sa participation dans cette entité, sur les revenus servant au paiement des revenus traités comme des dividendes en vertu de la législation belge'*

Etant donné toutefois que la SPRL est considérée comme « disregarded entity » pour les besoins de la taxation américaine, la distribution par la LLC aux Etats-Unis n'est pas taxée dans le chef du partenaire belge mais bien à un niveau sous-jacent, dans celui des actionnaires français. La condition posée par l'art. 22, 1, b de la CPDI Belgique-Etats-Unis n'est donc pas remplie.

## **Article 23 § 2 a) CPDI Belgique – Emirats Arabes Unis (CPDI)**

M. X de nationalité belge, travaille pour une firme belge et est employé temporairement dans une filiale de cette firme aux Emirats Arabes Unis, où il réside plus de 183 jours, étalés sur deux exercices fiscaux, mais bien en un bloc de 12 mois. Son salaire, impôts et sécurité sociale sont payés en Belgique par la firme.

Etant donné que M. X est occupé aux EAU plus de 183 jours, le § 2 de l'article 15 CPDI, qui confère le pouvoir d'imposition au pays de résidence, n'est en l'occurrence pas d'application. On peut donc conclure que le pouvoir d'imposition revient aux AEU.

Sur la base de l'article 23, § 2, a) CPDI, de la circulaire AAF n° 14/2009 du 05.10.2009 et de l'addendum du 06.04.2010 à la circulaire AFER n° Ci.R9.Div/577.956 du 11.05.2006, il peut être décidé que la Belgique n'a néanmoins pas à exempter les rémunérations de M. X relatives à ses activités en EAU.

L'article 23 utilise l'expression « revenus qui sont 'imposables' », dans l'Etat-source, « conformément aux dispositions de la convention ».

Etant donné qu'il n'existe pas d'impôt sur les revenus des personnes physiques aux EAU, il n'existe aucun régime d'imposition qui soit applicable aux revenus des personnes physiques dans les EAU, et les revenus n'y sont pas taxés. La Belgique ne doit par conséquent pas exempter d'impôt les rémunérations que le résident belge perçoit en raison des prestations exercées dans les EAU.

## **7.6 Prix de transfert**

### **REMISE**

Une demande visant à ne pas considérer comme avantage anormal ou bénévole une remise qui serait accordée sur une rémunération contractuelle (afin d'éviter que le contrat concerné ne puisse être déclaré nul) n'a pas été introduite formellement à l'issue d'une discussion au SDA.

### **PPL**

Une demande relative à l'émission d'un profit participating loan (PPL) n'a pas été introduite en raison d'une indication négative du SDA au sujet de la fixation de la portion du bénéfice revenant aux détenteurs de PPL qui était calculée sur la totalité du bénéfice de la société belge.

## **7.7 Déduction pour brevets**

Une demande pour l'application de la déduction pour brevets sur des droits d'éleveur n'a pas été introduite formellement après renvoi à une décision précédente du SDA.

## **7.8 Prix de transfert**

Une demande d'adaptation corrélative des prix de transfert en Belgique, après leur adaptation en France, a été retirée après des questions au sujet de la comptabilisation correcte de l'adaptation dans la comptabilité de la partie belge et au sujet de la recevabilité de la demande.

## **7.9 Etablissement stable : activité de construction**

La question a été posée, e.a., de savoir d'une part si les activités de la société belge X ne conduisent pas à l'existence d'un établissement stable en Belgique de la société étrangère Y, conformément aux articles 227, 228 et 229 CIR92 et à l'article 5 de la CPDI applicable, et d'autre part si les activités de Y ne conduiront pas à l'existence d'un établissement stable taxable en Belgique, conformément aux articles 227, 228 et 229 CIR92 et à l'article 5 de la même CPDI.

Le SDA était d'avis que, sur la base du commentaire n° 17 relatif à l'article 5 de la convention-modèle de l'OCDE, il y avait lieu de retenir un établissement stable dans le chef de Y. Sur base de ce commentaire, tant l'organisation et le contrôle sur un chantier qu'une activité de construction, pour autant qu'elle soit exercée sur le chantier-même, tombent sous l'application de l'article 5, § 3, de la convention, qu'ils soient exercés par l'entrepreneur lui-même ou par une entreprise tierce.

En réaction, le demandeur a rédigé un nouveau projet de demande dans laquelle un établissement stable était bien retenu mais où une déclaration néant serait déposée chaque année pour l'établissement stable, et la rétribution de X serait augmentée.

Le SDA a jugé que l'établissement stable devait se voir attribuer une rémunération conforme au marché et que celle-ci devait être reprise dans une déclaration INR/SOC.

## **7.10 Prêt intra-groupe non rémunéré en début de période**

Le demandeur souhaitait obtenir confirmation du caractère conforme au marché du pourcentage d'intérêt applicable aux prêts intra-groupe subordonnés entre la SA X et ses actionnaires, conformément aux articles 26, 49, 79,185 § 2 et 207 CIR92.

La spécificité du prêt consistait en ce qu'aucun intérêt ne serait compté les deux premières années et qu'à la fin de cette période sans intérêt un taux d'intérêt majoré serait appliqué pour le restant de la période.

Le SDA a conclu que la motivation pour l'application d'une période sans intérêt de deux ans (i.e. durant la phase de construction d'une machine) était insuffisante.

Le SDA ne pouvait de surcroît pas non plus marquer son accord sur le fait que le taux d'intérêt majoré à compter de l'année 3 soit conforme au marché.

Le demandeur a dès lors proposé d'effectuer une attribution d'intérêts dès la conclusion de la convention de prêt via des comptes de régularisation dans la comptabilité de la SA X, mais les revenus d'intérêts ne seraient pas prévus dans les livres des actionnaires.

Le SDA n'a pas davantage pu marquer son accord sur les adaptations proposées ni sur leur traitement comptable.



## **7.11 Déduction pour brevet**

L'activité de la SA X consiste à trouver de meilleures méthode de traitement via sa propre recherche afin d'améliorer le processus de guérison et le confort du patient. Elle dispose à cet effet de son propre laboratoire équipé. La demande concerne la demande de déduction pour brevets pour 3 de ses produits.

La SA X vend ses produits en Belgique et dans quelques autres pays via des distributeurs. Les distributeurs achètent les produits finis et les vendent tels quels dans leur pays.

Parallèlement, la SA X a conclu un accord de licence exclusive avec un tiers pour fabriquer des produits relevant d'un certain domaine, les employer et les vendre. Pour calculer les royalties incluses dans le prix de vente des produits finis vendus aux distributeurs, le demandeur proposait la méthode CUP (i.e. le pourcentage de royalties de l'accord de licence conclu avec le tiers indépendant).

Le demandeur souhaitait calculer les royalties sur le chiffre d'affaires obtenu par les distributeurs pour leurs ventes. Le SDA a néanmoins précisé que c'est le chiffre d'affaires de la SA X qui doit servir de base au calcul des royalties incluses.

## **7.12 Droit de superficie**

L'opération envisagée consistait en une renonciation unilatérale au droit de superficie par le superficiaire (la SA X) au profit du constituant du droit de superficie (M. Y – administrateur-délégué de la SA X), sans indemnité de la part du constituant pour les constructions érigées par le superficiaire.

Il résulte des dispositions contractuelles que le canon s'élève à x EUR/an. Le SDA a estimé que ce montant ne pouvait être qualifié de symbolique de sorte que le constituant n'a pas manqué de revenus pendant la jouissance du contrat.

Le droit d'accèsion relatif à l'habitation construite sur base du droit de superficie par la SA X, dont M. Y est administrateur-délégué, ne pouvait dès lors être regardé comme une compensation pour le défaut d'avoir reçu une indemnité suffisante pendant la jouissance du contrat. Il s'ensuit qu'un avantage de toute nature doit être retenu dans le chef de M. Y, conformément à l'art. 32 CIR92.

Au cours de la réunion de prefilling il a de surcroît été avoué que le canon annuel n'a jamais été acquitté. Le SDA a estimé que la qualification des actes pouvait de ce fait être remise en question.

## **7.13 Prix de transfert**

Une société étrangère Y souhaitait mettre fin à la relation de production avec la SA X (belge) et souhaitait transférer la production vers un nouveau site de production lui appartenant. Y ne reprend ni le nom « X » ni aucun personnel. La SA X (belge) est ensuite liquidée.

Mise à part une indemnité de pleine concurrence pour les machines existantes, Y ne souhaitait pas payer d'indemnité pour le transfert.

Y avait acquis les actions de la SA X (belge) en 2007 avec une énorme surcote. Une partie de cette surcote serait liée aux « value drivers » du processus de production, principalement les « best practices » et le personnel existant.

Compte tenu du manque de pouvoir de négociation de la SA X (belge) face à Y, la direction est d'avis que la SA X (belge) devrait supporter les frais de restructuration, sachant que les économies attendues ne seront pas significatives dans le chef de Y, et que cette dernière va devoir consentir elle-même de nouveaux investissements afin de pouvoir relancer la production.

Le SDA est d'avis qu'un goodwill d'un montant de x EUR doit être pris en compte. De plus les frais de restructuration doivent être à charge de Y compte tenu qu'elle bénéficiera des avantages qui en résulteront et que la restructuration a été décidée unilatéralement.

## 7.14 Qualification des revenus

### *Droits d'auteur : programmes informatiques*

Le système fiscal des droits d'auteurs et droits voisins a été profondément modifié de par la loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins.

L'article 17, § 1, CIR92 qui fixe les différentes catégories de revenus des capitaux et biens mobiliers a été complété d'un 5°. Conformément à l'article 17, § 1, 5°, CIR92 sont des revenus mobiliers « *les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger.* »

Compte tenu des dispositions explicites du texte de loi, les revenus obtenus conformément à la loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes informatiques ne sont pas visés par les nouvelles dispositions légales.

### *Revenus d'un hobby*

Un certain nombre de dossiers ont été soumis au SDA concernant des objets mobiliers (pigeons et oldtimers) qui, préalablement à la vente à des tiers, seraient apportés ou vendus à une société constituée par le demandeur. Les biens mobiliers seraient ensuite vendus aux tiers par la société.

Selon les circonstances de fait, les revenus provenant de la vente ou de l'apport de tels biens meubles sont des revenus professionnels, des revenus divers ou des revenus non taxables.

Sur base des circonstances de fait, le SDA a estimé que les revenus étaient en l'occurrence taxables conformément à l'article 90, 1°, CIR92.

## 7.15 Prix de transfert

La SA X envisage de constituer une entité juridique Y dans laquelle tous les magasins de vente au détail seraient intégrés. Y interviendra au profit de la SA X. La SA X prestera des services administratifs et de soutien pour Y. Le demandeur pense que Y est un prestataire de services à risques limités et que dès lors la méthode la plus appropriée pour déterminer la rémunération de Y est la méthode TNMM avec un cost-plus comme indicateur de niveau de profit («profit level indicator», PLI). Pour des raisons administratives, le demandeur propose également que la SA X ne délivre pas de facture séparée pour les services qu'elle fournit à Y, mais que ces services soient inclus dans la rémunération payée à Y par la SA X.

Il résulte d'une recherche factuelle que Y délivre davantage que de simples services de soutien à la SA X. L'emploi du temps des collaborateurs de Y montre qu'ils s'occupent de la vente dans une importante mesure. Les salariés sont rétribués sur base d'une rémunération fixe et d'une partie variable en fonction des ventes qu'ils ont réalisées. L'examen des frais budgétisés montre que les dépenses de publicité ("advertising expenses") représentent une partie considérable du total des frais budgétisés. Le SDA a conclu de ce qui précède que l'application de la méthode TNMM avec un cost-plus comme INP (PLI) n'est pas approprié. Le SDA a par ailleurs estimé que la SA X devait facturer ses services séparément à Y.

#### **7.16 Article 90,1° CIR 92 : réduction du capital avant l'apport**

Les demandeurs souhaitent apporter les actions en leur possession dans une société holding personnelle qu'ils doivent encore constituer.

Préalablement à cet apport, ils souhaitent procéder à une réduction du capital de la société d'exploitation, en vertu de quoi ils recevront personnellement une importante somme d'argent.

La réduction du capital est motivée comme suit:

- il existe d'importantes liquidités au sein de l'entreprise;
- constatation qu'aucun investissement important n'est prévu à court terme;
- le montant plutôt limité des dettes envers des tiers;
- la société d'exploitation disposera encore de suffisamment de liquidités (fonds de roulement) après la réduction du capital pour pouvoir continuer à fonctionner.

Il a aussi été mentionné que les demandeurs souhaitent affecter ces moyens à des fins personnelles.

De plus, avant les opérations prédécrites, la société d'exploitation achète les actions d'une société immobilière qui était la propriété des parents des demandeurs. La dette ainsi actée à l'égard des parents ne pourra être payée que partiellement avec les liquidités disponibles. Le solde, sous la forme d'un emprunt sera remboursé avec le cashflow qui sera généré annuellement. Les modalités de l'emprunt ne sont pas encore fixées (durée, intérêts, ...). Le SDA estime que cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé, entre autres en raison du fait que les enfants-demandeurs retirent d'abord les liquidités excédentaires de la société alors que le prix d'achat des actions ne peut être entièrement payé aux parents.

#### **7.17 Article 90,1° CIR 92 : vente d'actions par le père au holding des enfants, suivi d'une donation de la créance aux enfants, qui la vendent à une société sous-jacente et compensent la créance**

## **qui en résulte avec leurs dettes personnelles envers cette société**

M. A est propriétaire à 100% des actions du holding M. Il détient par ailleurs tous les certificats des actions préférentielles du holding H. Les certificats des actions ordinaires du holding H sont aux mains des enfants de M. A. Les enfants de M. A ont d'importantes dettes personnelles à rembourser au holding M. Les enfants souhaitent rembourser ces dettes, ce qui est aussi estimé nécessaire d'un point de vue économique.

M. A désire rationaliser les sociétés et les optimiser en vendant les actions du holding M au holding H. Le prix de vente sera remboursé sur une période de 5 ans. Avant cela, les certificats des actions préférentielles du holding H seront dé-certifiées et les actions préférentielles seront achetées par le holding H.

Ensuite, la créance fera l'objet d'une donation par M. A à ses enfants pour au moins 75%. Les enfants vont vendre cette créance au holding M. Il en résulte une créance des enfants sur M. La partie de cette créance qui correspond avec leur dette envers la société M sera remboursée par compensation.

Le SDA estime que cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé étant donné que cette opération n'a pas tant pour but de rationaliser et d'optimiser le fonctionnement des sociétés, ni de transmettre des actions dans le cadre de la continuité et du planning familial, que de compenser les dettes personnelles des enfants à l'égard d'une société du groupe au moyen d'une créance artificiellement constituée.

### **7.18 Article 90,1° CIR 92 : but unique de l'opération consistant en un retrait de liquidités de la société**

Les actions d'une société d'exploitation et d'une société patrimoniale sont aux mains de parents et de leurs enfants. La société patrimoniale a reçu la nue-propriété de biens immeubles (usufruit aux parents) dans le cadre d'un apport en nature. Le capital a récemment été fortement réduit (4 ans après l'apport de la nue-propriété). Ce montant a été utilisé pour acheter un bien immobilier à l'étranger.

Les parents atteignent l'âge de la pension et souhaitent jouir de leur pension. A cet effet, ils désirent vendre une partie des actions de la société patrimoniale dont ils détiennent 1/3 des actions. Ils restent actionnaires, tant de la société d'exploitation (1/3) que de la société patrimoniale (directement pour partie, indirectement pour partie).

Des actions sont vendues dans le seul but de retirer des liquidités de la société d'exploitation. Compte tenu du risque professionnel découlant de la vente d'une société patrimoniale à une société d'exploitation, cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

### **7.19 Article 90,1° CIR 92 : holding sur holding**

Les demandeurs (2 frères) possèdent chacun depuis plusieurs années, via leur holding personnel, 50% dans un holding existant (avec des sociétés sous-jacentes) et souhaitent apporter chacun leurs actions dans une société nouvelle (Newco) à constituer.

Les Newco's seraient utilisées à des investissements familiaux, sans rapport avec les activités opérationnelles du groupe, tandis que des investisseurs externes seraient attirés dans les holdings personnels existants et que des gestionnaires externes pourraient y être désignés. On éviterait de la sorte que les décisions précitées ne soient prises au niveau du holding commun et que l'accord de l'autre actionnaire ne soit nécessaire. La nouvelle structure permettrait également aux Newco's de transférer à terme les holdings existants à un successeur externe. Cependant, aucun projet concret n'existe encore à ce jour au sujet des opérations susmentionnées.

Le SDA estime que les apports envisagés ne cadrent pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. Ceci en raison du fait qu'il existe déjà actuellement une structure de groupe complète dans laquelle les actions du holding principal sont détenues par les holdings personnels des demandeurs.

#### **7.20 Article 90,1° CIR 92 : apport des actions en usufruit par le père, en nue-propiété par les enfants dans une société à constituer séparément par chacun des enfants**

Le holding Z a été constitué il y a quelques années par l'apport par le père d'une partie de ses participations (participations majoritaires) dans les sociétés X et Y. Le reste de ses participations (participations minoritaires) a été apporté peu de temps après.

Les participations majoritaires des actions dans le holding Z ont fait l'objet d'une donation en nue-propiété aux enfants, tandis que le père se réservait l'usufruit. Les participations minoritaires apportées ensuite par le père sont restées en sa possession en pleine propriété.

L'opération envisagée concerne l'apport par les enfants de la nue-propiété de leur participation dans le holding Z dans un holding personnel à constituer (un holding par enfant). Cette opération est motivée par la conduite par les enfants de leur propre politique d'investissement (pas de plan concret) et par le souci de rendre possible leur propre planification successorale (pas à l'ordre du jour dans l'immédiat).

Parallèlement, le père apporterait l'usufruit de sa participation dans le holding Z dans les holdings personnels de ses enfants avec pour résultat que les actions des nouveaux holdings des enfants seraient à 100% en possession du père en tant qu'usufruitier et respectivement pour chacun des enfants à 100% en possession en tant que nu-propiétaire. Par la suite, le père vendrait ses actions restantes (la participation minoritaire) aux holdings personnels de ses enfants (chacun pour une partie égale).

Le SDA estime que l'apport envisagé par les enfants ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé étant donné qu'en tant que nu-propiétaires, ils n'auront pas voix au chapitre dans le holding nouvellement constitué et que dès lors la motivation avancée est invalidée.

## **7.21 Article 90,1° CIR 92 : vente d'actions dans des sociétés de droit étranger du groupe à un nouveau holding étranger à constituer**

L'opération envisagée consiste en la vente par le demandeur d'actions de sociétés étrangères à un holding étranger à constituer. Pour l'instant, le demandeur reçoit une importante somme à titre de dividendes qui est déclarée dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques. Le demandeur seul n'a pas d'influence décisive sur la politique de dividendes du groupe familial.

L'opération est motivée par la planification successorale du demandeur, dans laquelle une partie de la créance en compte courant qui résulte de la vente projetée ferait l'objet d'une donation. Le remboursement de la dette en compte courant par le nouveau holding (il s'agit d'un montant très important) suivant les moyens disponibles serait étalé sur une très longue période et le demandeur ne compterait pas d'intérêts.

Le SDA estime que la vente envisagée ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé étant donné qu'il est clair que la société acheteuse dispose de moyens financiers insuffisants pour rembourser dans un délai raisonnable les dettes résultant de la vente.

## **7.22 Article 90,1° CIR 92 : exécution de compensations entre créances et dettes au sein des sociétés d'un groupe**

La demande concerne le transfert (apport pour partie, vente pour le reste) par le demandeur de ses actions dans la société d'exploitation existante A (qui détient un certain nombre de participations dans des sociétés d'exploitation) à la société B du groupe (dans laquelle A détient une –importante- participation minoritaire qui serait préalablement vendue au demandeur). Ces opérations seraient suivies par un certain nombre de 'déplacements intra-groupe' (ventes par A de ses participations à B).

Les glissements envisagés d'actions cadrent dans un plus vaste plan de restructuration du groupe et ont pour but, dans la mesure du possible, d'éliminer des relations de compte-courant existant entre les sociétés (compensation de créances et de dettes entre les sociétés du groupe).

Le SDA estime que la motivation avancée par le demandeur pour effectuer la vente envisagée et l'apport de ses actions A, ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

## **7.23 Article 90,1° CIR 92 : opérations non motivées / fiscalement inspirées**

La demande concerne la vente envisagée par le demandeur des actions de la société A à la société existante (déficitaires) B (les deux sociétés sont à 100% en possession du demandeur). Une importante créance de la société A vis-à-vis du demandeur serait transférée à la société B après la vente envisagée et y serait compensée avec la dette envers le demandeur résultant de la vente.

Le SDA estime que, compte tenu des circonstances de fait, ces opérations ne cadrent pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

## **7.24 Constitution d'un droit d'emphytéose par une personne physique**

La vente ou l'apport de la pleine propriété d'un immeuble d'habitation est soumise aux droits d'enregistrement de 10 ou 12,5% selon les cas.

Certaines personnes physiques envisagent dès lors la constitution d'une emphytéose afin d'éviter l'application de ce tarif. La constitution d'un droit d'emphytéose est en effet soumise aux droits d'enregistrement de 0,2%.

Dans le cadre d'une demande qui lui a été soumise, le SDA a confirmé au demandeur que dans un tel cas, les sommes obtenues dans le cadre de la constitution du droit d'emphytéose étaient intégralement imposables à titre de revenus immobiliers dans le chef du constituant (art. 10, §1 CIR92) et que l'exception visée à l'article 10, §2 CIR92 n'était pas applicable dans le cas soumis, dès lors que le demandeur ne pouvait démontrer que les conditions posées par cette dernière disposition seraient remplies à savoir la couverture par les redevances du capital investi ainsi que les intérêts et changes de l'opération.

## **7.25 Constitution d'un droit d'emphytéose par une personne physique**

La vente ou l'apport de la pleine propriété d'un immeuble d'habitation est soumise aux droits d'enregistrement de 10 ou 12,5% selon les cas.

Certaines personnes physiques envisagent dès lors la constitution d'une emphytéose afin d'éviter l'application de ce tarif. La constitution d'un droit d'emphytéose est en effet soumise aux droits d'enregistrement de 0,2%.

Dans le cadre d'une demande qui lui a été soumise, le SDA a confirmé au demandeur que dans un tel cas, les sommes obtenues dans le cadre de la constitution du droit d'emphytéose étaient intégralement imposables à titre de revenus immobiliers dans le chef du constituant (art. 10, §1 CIR92) et que l'exception visée à l'article 10, §2 CIR92 n'était pas applicable dans le cas soumis, dès lors que le demandeur ne pouvait démontrer que les conditions posées par cette dernière disposition seraient remplies à savoir la couverture par les redevances du capital investi ainsi que les intérêts et changes de l'opération.

## 8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES EN 2010

### 8.1 Introduction

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

### 8.2 Demandes introduites en 2010

#### 8.2.1 Demandes introduites

Tableau 1 : Demandes introduites de 2008 à 2010

<b>2008</b>			
<b>DEMANDES</b>	<b>TOTAL</b>	<b>NEERLANDAIS</b>	<b>FRANCAIS</b>
Dossiers introduits	465	330	135
Dossiers traités	472	328	144
<b>2009</b>			
<b>DEMANDES</b>	<b>TOTAL</b>	<b>NEERLANDAIS</b>	<b>FRANCAIS</b>
Dossiers introduits	500	364	136
Dossiers traités	543	398	145
<b>2010</b>			
<b>DEMANDES</b>	<b>TOTAL</b>	<b>NEERLANDAIS</b>	<b>FRANCAIS</b>
Dossiers introduits	576	407	169
Dossiers traités	486	348	134

Tableau 2 : évolution du nombre de demandes de 2003 à 2010

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
241	217	375	570	553	465	500	576



Tableau 3 : nature des demandes introduites

**DEMANDES - PERIODE 2010**

	F	N	TOTAL
CD	131	324	455
MELANGE	19	36	55
TVA	11	23	34
ENR/SUCC.	8	16	24
DOUANE	0	1	1
AUTRES	0	7	7
	<b>169</b>	<b>407</b>	<b>576</b>

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	14	118	132
CD - Prix de Transfert	26	70	96
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	13	19
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	20	60	80
CD - Rev.& Pr.Mobilier	23	11	34
CD - RDT & PV 192 CIR92	5	6	11
CD - Tonnagetax	0	1	1
CD - Stock Options	5	8	13
CD - Tax Shelter	7	1	8
CD - 205 Intérêts notionnels	4	3	7
CD - 205 Brevets	1	3	4
CD - Rémunérations	7	20	27
CD - Frais Professionnels	5	12	17
CD - Autres	24	33	57
TVA	14	24	38
Enregistrement	8	16	24
Douanes	0	1	1
Autres	0	7	7
	<b>169</b>	<b>407</b>	<b>576</b>

**DECISIONS - PERIODE 2010**

	F	N	TOTAL
CD	102	274	376
MELANGE	13	36	49
TVA	12	20	32
ENR/SUCC.	7	18	25
DOUANE	0	4	4
AUTRES	0	0	0
	<b>134</b>	<b>352</b>	<b>486</b>

	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	16	78	94
CD - Prix de Transfert	11	53	64
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	5	14	19
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	15	62	77
CD - Rev.& Pr.Mobilier	17	14	31
CD - RDT & PV 192 CIR92	6	7	13
CD - Tonnagetax	0	2	2
CD - Stock Options	4	5	9
CD - Tax Shelter	4	2	6
CD - 205 Intérêts notionnels	5	4	9
CD - 205 Brevets	1	4	5
CD - Rémunérations	7	21	28
CD - Frais Professionnels	2	12	14
CD - Autres	19	31	50
TVA	15	21	36
Enregistrement	7	18	25
Douanes	0	0	0
Autres	0	4	4
	<b>134</b>	<b>352</b>	<b>486</b>

### 8.2.2 Délai de décision

La durée de traitement des décisions anticipées prises durant l'année 2010 quant aux demandes introduites en 2010 s'élève en moyenne à 60 jours calendrier.

### 8.2.3 Nature des décisions

Tableau 4 : Nature des décisions prises en 2010

Mixte	2	0,4%
Favorable	430	88,5%
Défavorable	2	0,4%
Irrecevable	5	1,0%
Désistement	47	9,7%

### 8.3 Demandes de « prefilings »

Tableau 5 : Evolution du nombre de demandes de prefilings

2008			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	689	462	227
Dossiers traités	636	425	211
2009			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	742	524	218
Dossier traités	708	495	213
2010			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	866	627	239
Dossier traités	705	510	195

Tableau 6 : nature des demandes de profiling introduites

PREFILINGS - TYPE DEMANDES - PERIODE 2010

	F	N	TOTAL
CD	184	507	691
MELANGE	17	41	58
TVA	22	52	74
ENR/SUCC.	16	21	37
DOUANE	0	0	0
AUTRES	0	6	6
	239	627	866

Matiere	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	23	118	141
CD - Prix de Transfert	15	75	90
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	10	16
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	20	79	99
CD - Rev.& Pr.Mobilier	17	18	35
CD - RDT & PV 192 CIR92	2	7	9
CD - Tonnagetax	0	0	0
CD - Stock Options	5	14	19
CD - Tax Shelter	7	5	12
CD - 205 Intérêts notionnels	2	7	9
CD - 205 Brevets	3	7	10
CD - Rémunérations	10	22	32
CD - Frais Professionnels	8	15	23
CD - Autres	32	69	101
TVA	23	55	78
Enregistrement	16	21	37
Douanes	0	0	0
Autres	0	6	6
Indéterminé	50	99	149
	239	627	866

PREFILINGS - TYPE CLOTURE - PERIODE 2010

	F	N	TOTAL
CD	143	435	578
MELANGE	10	29	39
TVA	24	25	49
ENR/SUCC.	18	18	36
DOUANE	0	0	0
AUTRES	0	3	3
	195	510	705

Matiere	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	7	79	86
CD - Prix de Transfert	12	53	65
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	2	14	16
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	15	57	72
CD - Rev.& Pr.Mobilier	16	13	29
CD - RDT & PV 192 CIR92	6	7	13
CD - Tonnagetax	0	0	0
CD - Stock Options	4	10	14
CD - Tax Shelter	8	4	12
CD - 205 Intérêts notionnels	2	6	8
CD - 205 Brevets	2	0	2
CD - Rémunérations	7	23	30
CD - Frais Professionnels	4	17	21
CD - Autres	32	66	98
TVA	26	26	52
Enregistrement	18	18	36
Douanes	0	0	0
Autres	0	3	3
Indéterminé	34	114	148
	195	510	705

## PARTIE II : REGULARISATIONS

### 1. Cadre légal

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

### 2. Statistiques

Tableau 1 : déclarations reçues en 2010 et montants déclarés par matière

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Rev. Prof.	TVA	Autres	Total
2419	40.584.487,54	3.805.546,96	655.960.937,93	<b>700.350.972,43</b>

Tableau 2 : nombre total de déclarations introduites et montants déclarés du 1.1. 2006 au 31.12.2010

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
5.735	174.648.800,85	36.002.174,93	1.251.249.500,20	<b>1.461.900.475,98</b>

Tableau 3 : nombre de dossiers et montants régularisés en 2010

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
1.976	51.186.994,86	5.957.694,06	461.857.598,96	<b>519.002.287,88</b>

Tableau 4 : nombre de dossiers et montants régularisés du 1.1.2006 au 31.12.2010

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
4.712	140.829.857,61	33.230.921,41	926.794.617,32	<b>1.100.855.396,34</b>

### 3. Commentaire

L'on peut constater une forte augmentation du nombre de dossiers introduite et traités en 2010 que l'on peut expliquer principalement par :

- l'échange de renseignements dans le cadre de la directive européenne sur la fiscalité de l'épargne. En effet, la Belgique pratique l'échange automatique d'informations depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010.
- l'échange de renseignements au niveau international
- la levée du secret bancaire en droit interne
- information diffusée par les médias quant au renforcement de la lutte contre la fraude fiscale

# TABLE DES MATIERES

## PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

<b>1.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>Historique .....</b>	<b>2</b>
2.1	Commission des accords fiscaux préalables .....	2
2.1.1	Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92). ....	2
2.1.2	Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession .....	3
2.2	Service des décisions anticipées (application AR 03.05.1999) .....	3
2.3	Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution).....	4
<b>3.</b>	<b>Système généralisé de décisions anticipées.....</b>	<b>5</b>
3.1	Définition .....	5
3.2	Délai d'introduction et décision .....	5
3.3	Cas exclus .....	6
3.4	Matières exclues .....	6
3.5	Durée de la décision anticipée .....	7
<b>4.</b>	<b>Description fonctionnelle.....</b>	<b>8</b>
4.1	Service compétent .....	8
4.2	Pouvoir de décision .....	8
4.3	Traitement des demandes .....	8
4.3.1	Généralités .....	8
4.3.2	Système de "prefiling meetings" .....	9
4.3.3	Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale.....	9
4.3.4	Organigramme du SDA.....	10
4.3.5	Collaborateurs .....	13
4.3.6	Publication des décisions.....	13
<b>5.</b>	<b>Lacunes constatées dans le droit positif belge.....</b>	<b>14</b>

### En matière de contributions directes

5.1	Conditions qualitatives à la déduction des RDT (article 203 du CIR 92).....	14
5.2	Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée.....	14
5.3	Article 211 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale en cas de fusion mère-fille.....	16
5.4	Article 206 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale en cas de fusion .....	16
5.5	Article 205 (1) et suivants du CIR 92 (déduction pour revenus de brevets) (suite).....	16
5.6	Fiscalité des produits financiers .....	17
5.7	Les fonds communs de placement (FCP).....	17
5.8	Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt de sociétés.....	18
5.9	Cession et concession de droits d'auteur (article 17, §1, 5° du CIR92).....	18



5.10	Déduction majorée pour investissement .....	19
Quant a la TVA		
5.11	Les contracts DBFM .....	19
Quant aux droits d'enregistrement et de succession		
5.12	Emphytéose .....	20
5.13	Acquisition des actions d'une société ne détenant qu'un actif immobilier .....	20
<b>6</b>	<b>Décisions présentant un intérêt particulier</b> .....	<b>21</b>
En matière de contributions directes		
6.1	Articles 26, 79 et 207, deuxième alinéa, CIR92 (avantage anormal ou bénévole) et article 49 CIR92 (frais professionnels) – Abandon de creance.....	21
6.2	Articles 49, 185§1 et 207, deuxième alinéa CIR92 – Liquidation déficitaire .....	22
6.3	Articles 205bis – 205novies CIR92 (déduction pour capital à risque) .....	22
6.4	Articles 26, 79, 207, deuxième alinéa CIR92 (avantage anormal ou bénévole) et articles 205bis – 205novies CIR92 (déduction pour capital à risque).. .....	23
6.5	Prix de transfert : conversion d'un 'contrat maufacturer' en un 'toll manufacturer' .....	23
6.6	Prix de transfert : dispositions contractuelles C/R à la décision anticipée .....	24
6.7	Rétribution d'un centre de distribution.....	24
6.8	Prix de transfert : modification du businessmodel.....	24
6.9	Renouvellement de désisions anticipées en matière de prix de transfert.....	24
6.10	Application de l'article 185, §2,b , CIR92.....	24
6.11	Rétribution de sociétés de financement.....	25
6.12	Déduction pour brevet.....	25
6.13	PPL.....	25
6.14	Affectation de bénéfice à un établissement stable .....	25
6.15	Taxe au tonnage.....	26
Décisions spécifiques relatives à l'art. 90, 1° CIR 92		
6.16	Sortie d'un actionnaire par la vente de participations dans aux autres actionnaires financé par la vente des actions à leur holding propre.....	26
6.17	Sortir d'un actionnaire financé par l'attribution d'un super-dividende par la société d'exploitation, suivi une diminution de capital holding.....	26
6.18	Comptes en devise étrangère.. .....	27
6.19	Prix de transfert : 'routine treasury center' .....	27
6.20	Service de management à prix coûtant.....	27
En matière de droits d'enregistrement et de succession		
6.21	Legs par un habitant du Royaume à une fondation néerlandaise.....	28
6.22	Révocation tacite d'une donation entre époux.....	28
<b>7</b>	<b>Opérations soumises au SDA mais non acceptées</b> .....	<b>29</b>

## En matière de contributions directes

7.1	Irrecevabilité – caractère non « anticipé ».....	29
7.2	Article 2, 5° c, CIR92 : société étrangère – Substance insuffisante.....	29
7.3	Articles 205bis – 205novies CIR90 (déduction pour capital à risque) - Apport dans une société déficitaire.....	29
7.4	Conventions préventives de double imposition (CPDI).....	30
7.5	Article 22, b) CPDI Belgique – Etats-Unis.....	30
7.6	Article 23 § 2 a) CPDI Belgique – Emirats Arabes Unis (EAU).....	31
7.7	Prix de transfert.....	31
7.8	Déduction pour brevets.....	31
7.9	Prix de transfert.....	32
7.10	Etablissement stable : activité de construction.....	32
7.11	Prêt intra-groupe non rémunéré en début de période.....	33
7.12	Déduction pour brevet.....	33
7.13	Droit de superficie.....	33
7.14	Prix de transfert.....	34
7.15	Qualification des revenus.....	34
7.16	Prix de transfert.....	35
7.17	Article 90,1° CIR92 : réduction du capital avant l'apport.....	35
7.18	Article 90,1° CIR92 : vente d'actions par le père au holding des enfants, suivi d'une donation de la créance aux enfants, qui la vendent à une société sous-jacente et compensent la créance qui en résulte avec leurs dettes personnelles envers cette société.....	36
7.19	Article 90,1° CIR92 : but unique de l'opération consistant en retrait de liquidités de la société.....	36
7.20	Article 90,1° CIR92 : holding sur holding.....	37
7.21	Article 90,1° CIR92 : apport des actions en usufruit par le père, en nue-propiété par les enfants dans une société à constituer séparément par chacun des enfants.....	38
7.22	Article 90,1° CIR92 : vente d'actions dans des sociétés étrangères du groupe à un nouveau holding étranger à constituer.....	38
7.23	Article 90,1° CIR92 : l'exécution de compensations entre créances et dettes au sein des sociétés d'un groupe.....	38
7.24	Article 90,1° CIR92 : opérations non motivées / fiscalement inspirées.....	39
7.25	Constitution d'un droit d'emphytéose par une personne physique.....	39
<b>8.</b>	<b>Statistiques relatives aux demandes introduites en 2010 .....</b>	<b>40</b>
8.1	Introduction.....	40
8.2	Demandes introduites en 2010 .....	40
8.2.1	Demandes introduites.....	40
8.2.2	Délais de décision .....	43
8.2.3	Nature des décisions.....	43
8.3	Demandes de « prefilings » .....	43

## PARTIE II : REGULARISATIONS

<b>1.</b>	<b>Cadre légal .....</b>	<b>46</b>
<b>2.</b>	<b>Statistiques .....</b>	<b>46</b>
<b>3.</b>	<b>Commentaire .....</b>	<b>47</b>