

# **SPF FINANCES**

**Service des décisions  
anticipées en matières  
fiscales**

# **RAPPORT ANNUEL 2011**

# **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, 1<sup>er</sup> alinéa, CIR 92).**

- les opérations visées aux art. 46, § 1, 1<sup>er</sup> alinéa, CIR 92, art. 211, § 1, 1<sup>er</sup> alinéa, CIR 92, art. 269, § 1, 6<sup>ème</sup> 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, répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

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

- pour l'application respective des art. 18, § 2, C. 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.

L'AR du 03.03.2010 (MB du 09.03.2010) fixant la composition du Collège entre 4 et 6 personnes et spécifiant que le collège sera exclusivement composé de membres du personnel statutaire de niveau A du Service public Fédéral Finances.

L'AR du 06.04.2010 (MB 09.04.2010) désignant le nouveau Collège (Véronique TAI, Luc BATSELIER, Guido GIROULLE, Luc SALIEN, José VILAIN et Philippe DEDOBBELEER).

L'AR du 13.12.2010 (MB 09.03.2011) désignant à nouveau les membres du Collège dont la nomination avait été annulée par le Conseil d'Etat en date du 07.10.2010.

### **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 immobilier) 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.

#### **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.

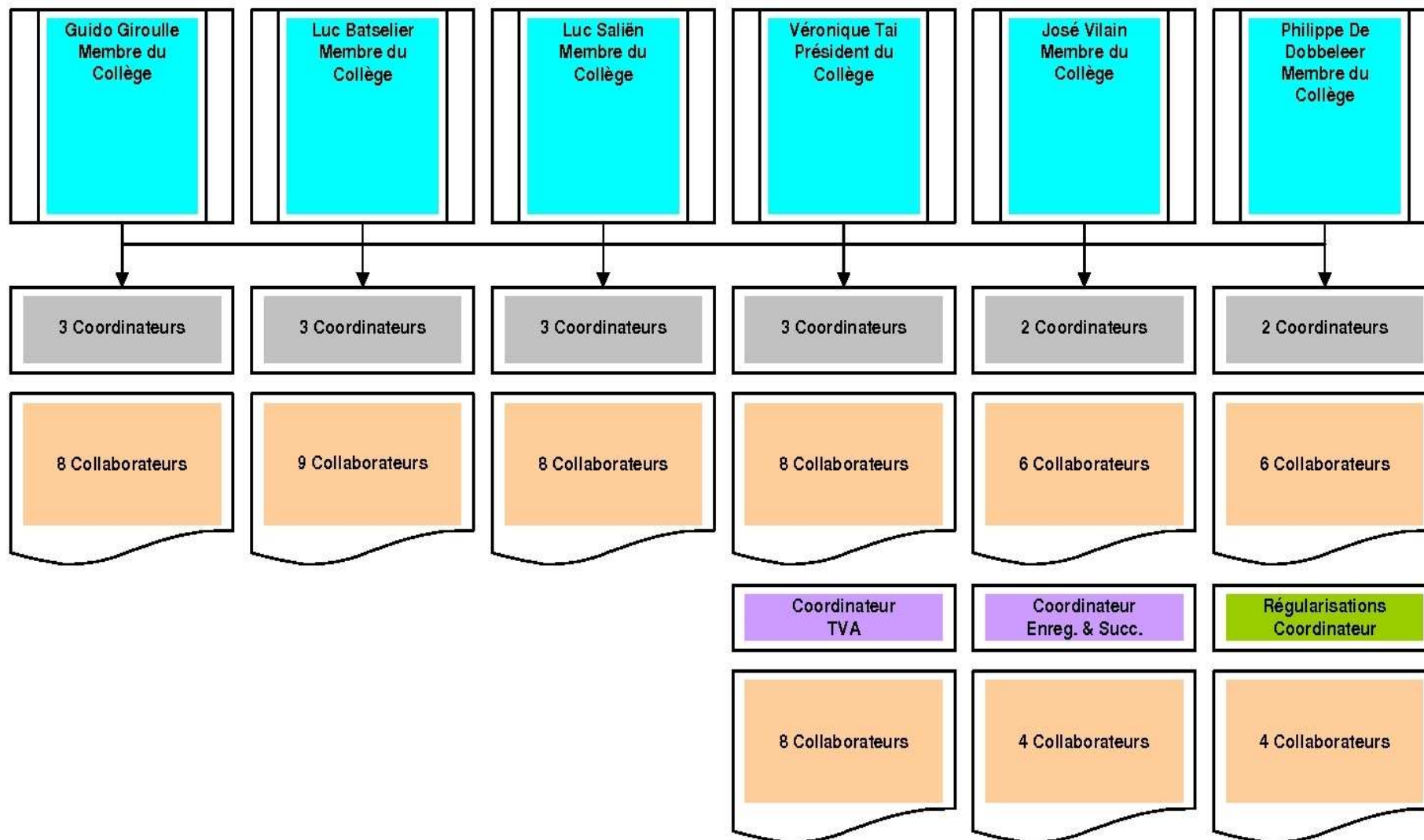
Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors placé à l'ordre du jour du Collège.

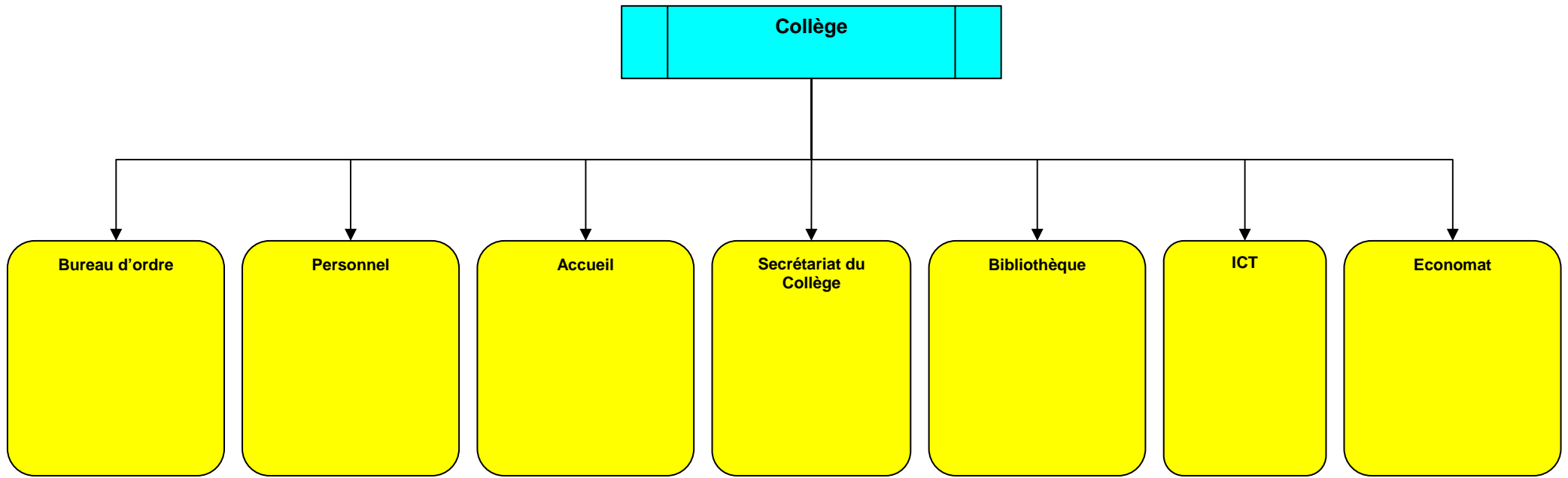
Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. Pendant la période de vacances, on a tenu compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

#### **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 composait en 2011 de 6 membres, trois francophones et trois néerlandophones





### 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 31.12.2011 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	40	Contributions directes	27
TVA	4	TVA	4
Documentation patrimoniale	4	Documentation patrimoniale	3
Douanes et accises	2	Douanes et accises	0
Niveau C	12	Niveau C	4
<b>Total :</b>	<b>62</b>	<b>Total :</b>	<b>38</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.*

### **5.1 C.D. Fonds commun de placement français ayant une « politique de placement flexible »**

L'application de l'article 19bis CIR 92 peut être combinée à la transparence fiscale d'un « fonds commun de placement » de capitalisation français sans personnalité juridique et ayant un passeport européen. L'imputation des revenus au fonds est directe (conséquence de la transparence fiscale), alors que l'imputation fiscale des intérêts visés à l'article 19bis pour l'impôt des personnes physiques n'a lieu qu'en cas de rachat ou de répartition du fonds. En conséquence de la politique de placement du fonds, l'on pourrait en arriver à la situation que celui-ci investisse pendant des années dans des parts et qu'ensuite, il soit supposé, par un changement de la politique de placement (dans la période pertinente pour l'application de l'article 19bis CIR 92) octroyer un intérêt au sens de l'article 19bis CIR 92 lors du rachat ou de la répartition.

Dans un tel cas, l'investisseur aura déclaré dans l'impôt des personnes physiques, les intérêts pendant des années (compris dans les revenus du fonds), alors que ce même intérêt est repris pour la fixation de l'intérêt au sens de l'article 19 bis CIR 92. Dans ce cas, il y a dès lors une double imposition juridique (limitée). En conséquence de la variabilité du fonds de placement, il peut également être question d'une non-imposition double juridique : c'est le cas lorsqu'un fonds relève initialement de la sphère de l'article 19bis CIR 92, mais ne relève plus de l'application de cet article en conséquence de la modification ultérieure de sa politique de placement à l'occasion du rachat ou de la répartition. La non-application initiale de la transparence fiscale ne serait dès lors pas rectifiée par un impôt des personnes physiques à l'occasion du rachat. En droit financier français, un tel type de « fonds flexible » est possible. Pour l'application de la Directive sur l'épargne, il existe également, selon la perspective française, la possibilité qu'une partie de l'existence d'un tel fonds (et ce, en fonction de sa politique de placement variable) soit considérée comme visée par cette directive et qu'une partie de son existence soit considérée comme étant exclue pour cette directive. L'interprétation de l'article 19bis CIR 92 se fait en parallèle avec l'application de la Directive sur l'épargne (lecture commune des circulaires AFER 2010/25 et AFER 2009/33). A l'égard de la Directive sur l'épargne, l'application de la « home country rule » est acceptée dans la circulaire 25/2010 du 12.03.2010 (point 64, Circ. AFER 25/2010).

### **5.2 C.D. Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée.**

Le SDA est amené à traiter de 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 bénéficiaires 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 le 212 CIR92, le SDA s'est interrogé sur le traitement à réserver aux RDT excédentaires en cas de restructuration immunisée, et plus précisément sur l'opportunité qu'a 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.

Cela a pour conséquence que le SDA examine, dorénavant, les dossiers comme suit :

1. Le contribuable invoque l'effet direct
  - 1.1. 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 ;
  - 1.2. 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.



2. Le contribuable n'invoque pas l'effet direct
  - 2.1. 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 ;
  - 2.2. en cas de scission, l'excédent RDT existant dans la société scindée est définitivement perdu puisqu'elle cesse d'exister ;
  - 2.3. 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.

## 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.*

### Décision positive contenant une particularité ou une nouveauté

#### **6.1 C.D. Contrat d'assurance vie « multi-supports »**

Un contrat d'assurance vie de type « multi-supports » est un contrat d'assurance vie prévoyant divers « supports » dans lesquels le preneur d'assurance peut investir les primes.

Il peut comporter autant de volets qu'il existe de régimes fiscaux distincts, à savoir,

- un volet « branche 21 » ;
- un volet « branche 23 sans engagement déterminé » ;
- un volet « branche 23 avec engagements déterminés » ;
- un volet « rente » (à capital abandonné).

Dans ses décisions, le SDA a précisé le traitement fiscal, au regard des articles 17 à 22 CIR92, de ce type de contrat d'assurance vie.

#### **6.2 C.D. Profit Participating Loan « PPL »**

Un groupe de sociétés dispose d'une entité dédiée au financement des différentes entités composant ce groupe.

Cette entité de financement a émis un PPL dont la rémunération est directement liée aux revenus obtenus par l'entité de financement et qui proviennent des prêts que celle-ci a octroyés au moyen des fonds qui ont été mis à sa disposition dans le cadre du PPL.

Compte tenu des modalités du PPL, des risques encourus par l'entité de financement et du contexte dans lequel s'inscrit l'émission de ce PPL, le SDA a confirmé que la rémunération versée par l'entité de financement :

- qualifiait d'intérêts,
- était déductible à titre de frais professionnels,
- était conforme au principe de pleine concurrence,
- et ne pouvait être requalifiée en vertu de l'article 344, §1<sup>er</sup> CIR92.

#### **6.3 C.D. Activité de jeu en ligne**

Un organisateur belge de jeu a conclu un contrat avec un prestataire étranger afin de développer une activité de jeu en ligne sur le territoire belge.

Compte tenu des modalités de ce contrat, le SDA a précisé que l'organisateur belge agissait en tant que commissionnaire et que le prestataire étranger ne disposait d'aucun établissement stable en Belgique.

#### **6.4 C.D. Qualification comme société d'investissement**

Le SDA a pris une décision en ce qui concerne la considération d'une personne morale belge en tant que société d'investissement au sens de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, f), CIR 92. Cette personne morale n'est pas réglementée par la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, étant donné qu'elle est exclusivement adressée aux investisseurs privés, professionnels ou institutionnels et ne relève pas du (des) cadre(s) qui sont/est prévu(s) en exécution de cette loi pour les organismes de placement collectif privés ou institutionnels. Pour la qualification en tant que société d'investissement au sens de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, f), CIR 92, les éléments suivants sont pris en considération, sauf l'objet social : le grand nombre d'investisseurs, le grand nombre d'investissements, l'absence de l'intention de former un groupe et la constatation que l'entité détiendra uniquement l'actif pour son activité d'investissement statutaire.

#### **6.5 C.D. Plus-value sur actions**

##### *Vente et paiement du prix via une rente*

Article 90, 9<sup>o</sup>, 1<sup>er</sup> tiret CIR 92 - Plus-values de vente sur actions : vente par les parents de l'intégralité de leur participation (96 % du capital) dans la société opérationnelle à la société holding de leurs 3 fils. Les parents ne seront ni actionnaires, ni dirigeants de la société holding.

Une partie de prix de vente sera convertie en rente viagère, dont le montant est déterminé sur base des tables de conversion J. Schrijvers les plus récentes. La rente ne tiendra pas lieu de pension.

Le Collège a conclu que ce mode de paiement n'est pas incompatible avec la notion de gestion normale d'un patrimoine privé.

##### *Diminution de capital dans une société opérationnelle peu avant l'apport dans la holding*

Les actionnaires souhaitent apporter les parts qu'ils détiennent dans un certain nombre de sociétés opérationnelles, dans une nouvelle société holding à créer.

Peu avant l'apport, l'une des sociétés opérationnelles procédera à une diminution de capital.

Vu que la société a des moyens financiers excédentaires considérables à disposition ainsi qu'un potentiel de bénéfices considérable, cette diminution de capital n'a aucune répercussion sur le fonctionnement normal de la société. Étant 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. Cette diminution de capital se traduit également explicitement dans l'évaluation de la société opérationnelle.

##### *Vente des parts*

Vente à la valeur du marché par le couple X - Y de leurs parts dans la SA A et la SA C aux SA B et SA D respectivement. Les participations (importantes) dans les sociétés A

et C sont en possession des demandeurs depuis la création, il y a très longtemps. La SA B, dont les actions sont certifiées dans une fondation, est la holding faïtière actuelle du groupe et la SA D est une holding intermédiaire. Les demandeurs ne détiennent pas d'autres participations au sein du groupe, à part leurs parts dans les sociétés A, B et C. Dans le passé, des certificats ont fait l'objet d'une donation par les demandeurs (partiellement en pleine propriété et partiellement en nue-propriété) à leurs enfants, qui sont actifs dans le groupe. Actuellement, les demandeurs sont encore administrateurs (délégués) dans différentes sociétés du groupe et dans la fondation. Le vente prévue cadre dans la phase finale de la réorganisation du groupe par laquelle les demandeurs disparaîtront totalement de la structure interne du groupe.

Le SDA a décidé que la vente précitée cadre dans une gestion normale de patrimoine privé des demandeurs. La décision est uniquement valable pour autant que monsieur X déposera le mandat, dans les sociétés du groupe où il assure un mandat en tant qu'administrateur délégué, au plus tard un an après les ventes. S'il continue à faire partie du Conseil d'administration de certaines sociétés du groupe et s'il a actuellement un voix prépondérante en tant que Président du Conseil d'administration, il démissionnera également dans l'année après les ventes, en tant que Président du Conseil d'administration. Ces mandats ne peuvent pas non plus être repris par son épouse, madame Y. Enfin, les demandeurs limiteront leur rôle en tant qu'administrateur de la Fondation (qui détient les parts de la société faïtière B) au rôle de médiateur si un conflit d'intérêts naissait entre les enfants, compromettant les intérêts du groupe.

#### Scission partielle SPRL A et vente par monsieur X des parts SPRL A2 nées de la scission à une nouvelle société créée par un tiers et lui-même

La SPRL A est propriétaire du bien immobilier dans lequel les activités sont exercées et les gérants/actionnaires, messieurs X et Z (un tiers), ont chacun constitué leur clientèle propre dans le courant des années. Monsieur X souhaite, vu le potentiel de son réseau commercial, attirer un associé tiers, ce à quoi monsieur Z n'est pas disposé. Une scission partielle de la SPRL A a eu lieu, par laquelle des parts SPRL A1 et une partie des parts de la SPRL A2 ont été octroyées à monsieur Z. Monsieur X a reçu le reste des parts SPRL A2 (la majorité).

Monsieur X a créé une nouvelle société C (50/50) avec un nouveau partenaire commercial, monsieur Y, qui achètera les parts SPRL A2 en possession de monsieur Z et de lui-même. Un apport par monsieur X n'est pas une option, vu le rapport souhaité 50/50 dans C (obligation pour Y d'apporter un capital considérable).

La vente prévue par monsieur X cadre dans la gestion normale de son patrimoine privé : la motivation est étayée, il ne s'agit pas d'une opération complexe, il n'y a pas de disproportion entre le prix d'acquisition et le prix de vente, la méthode de financement est adaptée aux circonstances (tout d'abord l'amortissement étalé du prêt externe qui est contracté par la holding C pour le rachat de Monsieur Z ; ensuite, la dette à l'égard du demandeur ne sera amortie qu'après - et ce, également de manière échelonnée), des versements de dividendes importants dans le passé et l'évaluation acceptable des parts.

## **6.6 C.D. Réorganisations**

Le SDA a été confronté à une question concernant la méthode selon laquelle une scission partielle imposable d'une société par laquelle une partie de son patrimoine est cédée à une sicafi agréée, doit être traitée au nom de l'actionnaire de la société au moment de l'opération même ainsi qu'au moment de la cession ultérieure des parts de la sicafi agréée. La particularité lors de cette opération concerne un problème de double imposition économique qui est la conséquence du fait que :

- d'une part, la différence entre la valeur réelle de l'avoir social scindé et la valeur réévaluée du capital libéré scindé au nom de la société partiellement scindée, est considérée comme un dividende et en tant que tel, est soumise à l'impôt des sociétés (« taxes exit ») en application de l'article 211, § 1<sup>er</sup>, sixième alinéa, CIR 92 combiné à l'article 210, 1<sup>o</sup> bis, CIR 92 ;
- d'autre part, l'actionnaire de la société sera imposé ultérieurement sur la plus-value totale réalisée sur ses parts dans la sicafi agréée, ce qui signifie sur la différence entre la valeur vénale (prix de vente, valeur d'apport, valeur d'échange, ...) et sa valeur d'acquisition, étant donné qu'elle ne peut pas prétendre, en tant qu'actionnaire d'une sicafi agréée, à une exonération de la plus-value telle que visée à l'article 192, § 1<sup>er</sup>, CIR 92.

Afin d'éliminer cette double imposition, pour la période imposable dans laquelle la scission partielle imposable a eu lieu, il faut, au nom de l'actionnaire de la société :

- d'une part, taxer une « sous-évaluation » des parts reçues en échange de la sicafi agréée comme une réserve occulte et ce, pour le montant de la différence entre, d'une part, la partie correspondante des parts que détenait l'actionnaire de la société dans la société partiellement scindée dans la valeur réelle précitée de l'avoir social scindé de cette société (sans déduction des « taxes exit » qui restent à charge de la société partiellement scindée) et d'autre part, la valeur d'acquisition des parts de la sicafi agréée, compte tenu de l'application du principe de continuité comptable au moment de la scission partielle ;
- d'autre part, octroyer la déduction RDT pour un montant de 95% de la différence précitée.

Lors de la réalisation ultérieure des parts précitées, la réserve occulte susmentionnée peut être exonérée, la double imposition étant ainsi évitée et seule la partie plus élevée de la plus-value sera effectivement concernée dans l'imposition.

## 6.7 C.D. Remise de dette

**Articles 26, 79 et 207, deuxième alinéa CIR 92 (avantage anormal ou bénévole) et article 49 CIR 92 (frais professionnels) - Abandon de créance**  
**Articles 26, 79 et 207, deuxième alinéa, CIR92 (avantage anormal ou bénévole) et article 49 CIR92 (frais professionnels) - Abandon de créance**

*Aucun avantage anormal ou bénévole fourni à C en liquidation et pas non plus à la société mère étrangère de C en liquidation*

Abandon de créance total et définitif par les sociétés du groupe belges A et B au profit de la société du groupe belge C en liquidation.

L'abandon permet d'éviter une faillite de C et la notoriété du groupe est conservée. Les fournisseurs de C fournissent également A.

A et B ne seront pas mises en difficulté par l'abandon.

Vu que A et B n'octroient pas d'avantage anormal ou bénévole à C, aucun avantage anormal ou bénévole ne sera pas non plus octroyé à la société mère étrangère de C.

En ce qui concerne la déductibilité de l'abandon au nom de A et de B, les demandeurs souhaitaient une décision en ordre principal en ce qui concerne l'article 24, alinéa premier, 2° CIR 92 et en ordre subsidiaire en ce qui concerne l'article 49 CIR 92. Vu que le SDA est d'avis que l'abandon constitue des frais professionnels déductibles sur la base de l'article 49 CIR 92, il a été mentionné dans la décision que la décision ne comporte pas de statut en ce qui concerne l'article 24, alinéa premier, 2°, CIR 92.

Dans la décision, aucun statut n'est non plus rendu quant au montant même de pertes professionnelles précédentes au nom de C.

Il a été confirmé que les pertes fiscales belges après liquidation seront définitivement perdues et ne pourront nullement être utilisées par la société mère étrangère, ni par la seule autre société étrangère.

**L'article 48/1 CIR 92 et l'article 27/1 AR/CIR 92 (LCE) : exonération des bénéficiaires découlant de la remise de dettes**

L'article 48/1 CIR 92 prévoit que sont exonérés selon les modalités d'application fixées par le Roi, les bénéficiaires provenant de moins-values actées par le débiteur sur des éléments du passif à la suite de l'homologation par le tribunal d'un plan de réorganisation ou à la suite de la constatation par le tribunal d'un accord amiable en vertu de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises.

L'article 27/1 AR/CIR92 instaure une exonération temporaire pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle le jugement qui homologue le plan de réorganisation ou qui constate l'accord amiable, est publié au Moniteur belge et le maintien de cette exonération pour les exercices d'imposition ultérieurs pour autant que certaines conditions soient respectées.

Les plans de réorganisation ont été homologués en décembre exercice x - 1 et publiés au Moniteur belge en janvier exercice x.

Selon l'article 27/1, § 2 AR/CIR 92, il n'y a dès lors une exonération temporaire qu'à partir de l'exercice comptable x, l'exercice d'imposition x + 1 et non à partir de l'exercice comptable x - 1 (exercice d'imposition x) pendant lequel la réserve indisponible a été constituée.

Cependant, vu

1) l'avis du CNC 2011/9 qui stipule :

« l'écriture suivante doit être passée lors d'une réorganisation judiciaire par un accord collectif, à la date de l'homologation du plan de réorganisation par le tribunal » :

44 ou 175 Dettes commerciales  
à 764-769 Autres produits exceptionnels

Si la société souhaite bénéficier de l'exonération temporaire du produit de l'abandon (partiel) de créance, l'écriture suivante doit également être passée :

689 Transfert aux réserves exonérées  
à 132 Réserves immunisées

2) les différents plans de réorganisation, y compris l'accomplissement des conditions qui y ont été reprises, qui ont été déposés par les sociétés dans le cadre de la loi relative à la continuité des entreprises, au greffe du Tribunal de commerce, ont été approuvés par les créanciers des sociétés et ont été homologués en décembre exercice x - 1 par le Tribunal de commerce ;

3) l'application littérale de l'article 27/1, § 2 AR/CIR92 entraînerait le fait que la continuité des entreprises soit directement à nouveau compromise à cause des impôts dus sur les bénéfiques à la suite de la remise des dettes ;

il peut être conclu que la remise de dettes à la suite de l'homologation des différents plans de réorganisation par le tribunal pour l'exercice x - 1 donne lieu à une exonération temporaire des bénéfiques pour l'exercice x - 1 (exercice d'imposition x) à la suite de l'abandon des créances, pour autant que toutes les autres conditions stipulées à l'article 27/1 AR/CIR92 aient été respectées, en particulier la condition visée au § 3 qu'une copie du Moniteur belge doit être jointe à sa déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'exercice d'imposition x.

Les bénéfiques qui découlent de la remise (partielle) de dette à la suite de l'homologation des plans de réorganisation par le tribunal sont exonérés fiscalement de manière définitive dans le chef des différentes sociétés conformément à l'article 27/1, § 1<sup>er</sup> AR/CIR92 au moment où les plans de réorganisation ont été totalement exécutés.

## **6.8 C.D. Articles 205bis à 205novies CIR - Déduction pour capital à risque**

### **Devise fonctionnelle - Eviter les effets de change**

On peut adhérer au fait que la tenue d'une comptabilité en devise étrangère – pour laquelle une autorisation formelle a été obtenue du Ministre compétent pour l'Economie – ne peut pas avoir pour effet qu'à l'occasion de la déclaration, naissent des effets de change ne trouvant pas leur origine dans le compte annuel ou dans la comptabilité de la société.

La nouvelle société résidente A peut être autorisée à établir la base imposable annuelle dans tous ses éléments comme visé à l'article 183, CIR 92 par la conversion de l'unité monétaire étrangère en EUR de chaque ligne de la déclaration fiscale contre le même cours de change, plus précisément le cours de la clôture de la fin de l'année comptable

ou le cours moyen de change de référence annuel. Cette possibilité de choix sera exercée par la société de manière consistante pour la durée de validité de la présente décision anticipée.

Les effets du cours de change en ce qui concerne le montant de la déduction pour capital à risque peuvent être évités en calculant d'abord le montant de la déduction pour capital à risque en unité monétaire étrangère et ensuite, en le convertissant en EUR contre le même cours de change que celui qui est valable pour la conversion de chaque ligne de la déclaration.

### **C.D. Attribution du capital à l'établissement stable belge conformément aux directives OCDE**

Les activités d'un établissement stable belge ont été financées auparavant une à une au moyen du financement de dette par la maison mère étrangère A.

Au 31.12 année x, un montant a été porté sur le compte du capital souscrit sur la base du « cleansed BIS-ratio » (« fiscal »).

La méthode et le timing de l'allocation du capital sur la base d'une application appropriée du « cleansed BIS-ratio » par le société étrangère A lors de l'allocation de capital à son établissement stable belge, peuvent être approuvés, conformément aux principes de l'OCDE en la matière.

Le montant doté à l'établissement stable sur la base de cette méthode (comptabilisé comme « capital souscrit »), peut être considéré comme la base (« fonds propres ») pour l'application de la déduction pour capital à risque en vertu des articles 205bis et suivants, CIR 92 et des modalités d'exécution dans l'AR/CIR 92.

Le capital qui est mis à disposition, de manière durable, et porté sur le compte 100 « capital souscrit » est calculé sur base annuelle et revu en fonction des directives réglementaires d'application. Aucun intérêt n'est imputé.

L'allocation de capital à l'établissement stable donnera lieu à un report de la déduction pour capital à risque.

### **6.9 C.D. Art. 194ter CIR – Tax Shelter**

A et B sont des sociétés de production qui ne sont pas liées à une entreprise de télédiffusion. Dès que C acquiert les parts de D, A et B seront liées à une entreprise de télédiffusion.

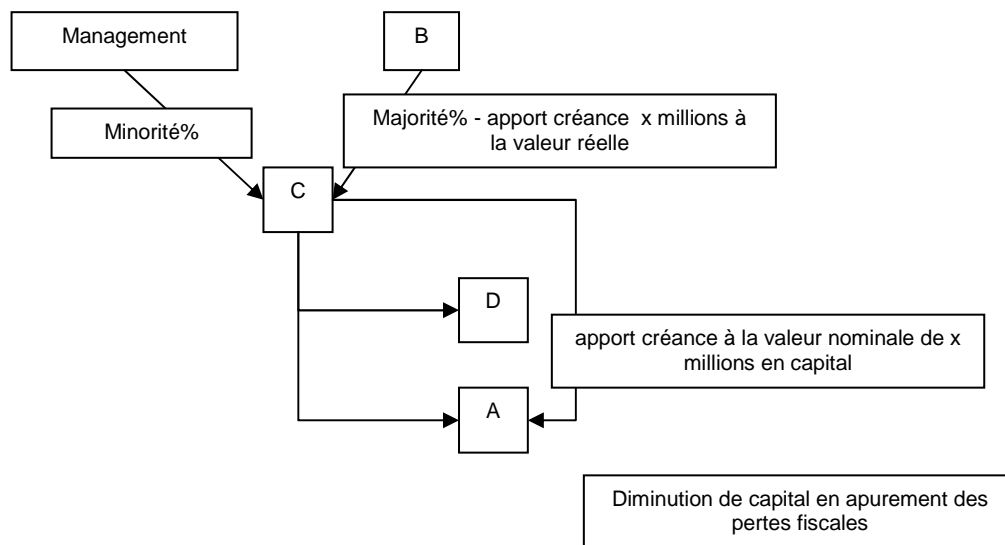
Cela implique qu'à partir de ce moment, A et B ne peuvent plus être considérées comme société de production éligible comme visée à l'article 194ter, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> CIR 92.

En vertu des articles 194ter, § 1er, 2<sup>o</sup> et § 2 CIR 92, il peut être déduit que la condition que la convention-cadre est conclue avec une société de production éligible est à apprécier à la date de signature de la convention-cadre. Il ne peut être déduit d'aucune autre disposition que la condition « d'une société de production éligible » pendant un certain délai, devrait être maintenue. L'article 194ter, § 4 CIR 92 qui mentionne les conditions dans lesquelles l'exonération est accordée et maintenue, ne mentionne rien à ce sujet.

Dès lors, les conventions-cadres qui ont été conclues avant que A et B ne soient liées à une entreprise de télédiffusion, continuent à bénéficier du Tax Shelter.



## 6.10 C.D. Art. 207, 2<sup>ème</sup> alinéa CIR - Avantages anormaux ou bénévoles obtenus



A a des fonds propres négatifs et relève du champ d'application des articles 633 et 634 du Code des Sociétés.

La société B établie dans le pays M souhaite apporter sa créance sur A dans le capital de la société filiale établie dans le pays N à la valeur réelle. C apporte à son tour la créance à une valeur nominale dans le capital de sa filiale A. Après l'augmentation de capital, A appliquera une diminution de capital en apurement des pertes subies.

B ne souhaite pas directement apporter sa créance dans le capital de A, parce que B n'est pas un actionnaire direct de A. Un apport à la valeur réelle dans C ou un apport à la valeur nominale dans A n'a aucune influence du point de vue fiscal dans le pays M.

B apporte sa créance sur A à la valeur réelle (1 EUR) dans le capital de C, qui apporte à son tour la créance dans le capital de A à la valeur nominale. La législation dans le pays N requiert que l'apport dans C se fasse à la valeur du marché. Dans le pays N, l'opération serait neutre du point de vue fiscal.

L'apport par C à la valeur nominale de la créance sur A dans le capital de A peut être justifiée par le point de vue de l'IRE, la confirmation du commissaire-réviseur et de l'avis de projet de la CNC. En échange, de nouvelles parts sont émises.

L'apport de créance prévu à la valeur nominale, suivi par une diminution de capital en apurement des pertes, est nécessaire pour assurer la survie de A et pour répercuter les risques contenus aux articles 633 et 634 du Code des Sociétés.

L'opération est inspirée par des besoins légitimes de caractère financier et économique.

Il a été confirmé par le demandeur que cela concerne une décision réelle qui n'a pas pour but un transfert de bénéfices.

Compte tenu des éléments précités, il peut être admis que l'apport de la créance par C dans le capital de A à la valeur nominale suivi par une diminution de capital en apurement des dettes subies, ne donnera pas lieu à l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 207, deuxième alinéa CIR 92 au nom de A.

#### Conventions préventives de la double imposition (CPDI)

##### **6.11 C.D. Article 15, § 3 CPDI Belgique – et l'Etat de résidence respectif du personnel navigant en mer (Danemark, Philippines, Ghana, Croatie, Lettonie, Autriche, Pologne, Russie et le Royaume-Uni)**

Une agence maritime-affrètement belge A encore à constituer mettra que du personnel navigant qualifié à disposition et n'exploitera elle-même aucun navire dans le trafic international. A fera fonction d'employeur purement formel/administratif du personnel navigant en mer.

A ne peut pas être considéré comme l'entreprise qui décide de manière autonome quant à la manière dont le personnel navigant sur mer est occupé. B détermine toujours quels types de personnel navigant en mer doivent être mis à disposition et à quelles conditions. A se chargera du paiement des salaires au personnel navigant en mer. A cet effet, A facturera ses frais encourus à B avec un dépôt conforme au marché. A n'exerce aucune autorité, gestion et surveillance sur le personnel mis à disposition et ne peut pas être considérée comme l'employeur matériel. D'un point de vue administratif, A sera responsable de licencier ses membres du personnel, vu que c'est avec celle-ci que chaque membre individuel du personnel navigant en mer a effectivement conclu un contrat de travail.

L'article 15, § 3 de la Convention entre la Belgique et respectivement le Danemark, les Philippines, le Ghana, la Croatie, la Lettonie, l'Autriche, la Pologne, la Russie et le Royaume-Uni stipule que « les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international sont considérées comme se rapportant à une activité exercée dans l'Etat contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise ».

Vu le lien qui est établi dans l'article 15 § 3 de la Convention y relative avec l'emploi salarié exercé à bord d'un navire (ou d'un aéronef) exploité en trafic international, il peut être admis que l'on vise par « l'entreprise », l'exploitation du navire de fait (en l'occurrence, le commanditaire de B). Vu qu'en l'occurrence, l'agence maritime-affrètement belge ne sera pas simultanément l'exploitant du navire de fait, l'article 15, § 3 de la Convention entre la Belgique et respectivement le Danemark, les Philippines, le Ghana, la Croatie, la Lettonie, l'Autriche, la Pologne, la Russie et le Royaume-Uni, ne sera pas appliqué au nom de l'employé concerné (voir également le jugement du Tribunal de Bruges du 30 mars 2010).

Par conséquent, l'article 15, § 1<sup>er</sup> de la Convention y relative est d'application. Si les employés/membres du personnel navigant en mer danois, philippins, ghanéen, russes, lettons, autrichiens, polonais, russes ou britanniques n'exercent pas d'autres activités en Belgique, la Belgique n'est pas compétente pour l'imposition et ces employés ne seront par conséquent pas imposables en Belgique à l'impôt des non-résidents (personnes physiques) comme mentionné dans les articles 227, 1<sup>o</sup> et 228, § 2, 6<sup>o</sup>, b) combiné à l'article 23, § 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> CIR 92.

## **6.12 C.D. Articles 205/1 et suivants CIR - Déduction pour revenus de brevets**

La demande vise, entre autres, à obtenir une décision anticipée relative à la détermination du montant des revenus de brevets qui entre en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevets.

Le brevet belge n'a été agréé que dans le courant d'un exercice comptable. Le SDA a cependant décidé que l'on pouvait appliquer la déduction de brevets à partir du premier jour de l'exercice comptable pendant lequel le brevet a été agréé. En outre, il a été décidé que la date d'agrément d'un brevet européen en Belgique correspond à la « date de traduction » du brevet européen.

La demande vise à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que la déduction pour revenus de brevets contenue dans les articles 205/1 et suivants du CIR 92 est applicable. Plus particulièrement, la demande vise à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que (i) les brevets entrent en ligne de compte pour la déduction de brevets (ii) les revenus de brevets composés d'indemnités des titulaires d'une licence pour les licences octroyées sur les brevets et les indemnités pour les brevets compris dans les ventes par le demandeur SA X même, entrent en ligne de compte pour l'application de la déduction de brevets.

La société a déjà introduit la déclaration à l'impôt des sociétés EI 2010 avant d'avoir obtenu une décision anticipée. La SA X avait pour l'exercice d'imposition concerné, une base imposable négative et encore des pertes récupérables, de ce fait, aucune déduction de brevets n'a pu être appliquée pour l'EI 2010, bien qu'elle avait en principe bel et bien déjà droit à la déduction de brevets. La question se pose de savoir si la demande pouvait encore être considérée comme recevable, étant donné que la déclaration pour l'exercice comptable pendant lequel la déduction pour brevets pouvait encore être requise, avait déjà été introduite? Le SDA a estimé que la demande était encore recevable.

## **6.13 Tranfer Pricing**

### **C.D. Indemnité pour activités de cash pooling**

Sur la base d'une analyse fonctionnelle, une société belge a été caractérisée, dans son rôle de « zero cash pool leader » et de société de financement intra-groupe, comme prestataire de services financiers qui assume les risques qui y sont liés, ce qui signifie, le risque crédit, les risques de taux et risques de change limités qui résultent des activités de « hedging » (activités de couverture à terme). Sur la base de cela, il a été conclu que tant une indemnité « at arm's length » pour les services octroyés que pour les risques assumés par la société, devait être déterminée.

Vu qu'il était possible, tant pour les fonctions exercées que pour les risques assumés, de trouver suffisamment de situations externes comparables, la méthode du prix comparable sur le marché libre externe (ci-après « CUP ») a été identifiée et appliquée afin de déterminer l'indemnité « at arm's length » pour les fonctions exercées par X et les risques assumés.

Un revenu net financier entre x bps et y bps de l'ensemble de l'actif générant des intérêts, plus précisément tous les prêts intra-groupe sortants et les positions crédits, les dépôts bancaires et le Money Market Funds, du compte annuel statutaire et calculé comme moyenne de la position de ces comptes à la fin de chaque mois a été accepté comme une indemnité at arm's length pour les activités de « cash pool leader » et de société de financement intra-groupe.

**C.D. « Dealings » entre des établissements dans différents pays qui ont lieu au sein d'une même entreprise (personne morale).**

Dans une décision anticipée, il a pu être confirmé :

- qu'une entité de financement luxembourgeoise d'une société belge est qualifiée en tant qu'établissement stable au sens de l'article 5 convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg ;
- que les bénéfices qui ont été réalisés grâce à l'établissement stable luxembourgeois et qui y ont été imputés, sur la base de l'article 23, § 2 de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg, ont pu être exonérés de l'impôt des sociétés belge dans le chef de la société belge ;
- que l'allocation de l'actif et du passif par la maison mère belge à l'établissement stable luxembourgeois a pu se faire à la valeur nominale de l'actif et du passif imputés, en l'absence de transfert juridique à un tiers, de sorte qu'il n'y avait pas d'admission de moins-values ou de plus-values (y compris les gains de change/les pertes) et aucun avantage anormal ou bénévole n'a été obtenu ou reçu au sens des articles 26, 79 et 207 CIR 92 ;
- qu'aucun intérêt ne devait être imputé sur le compte courant/compte « capital » entre la maison mère belge et son établissement stable luxembourgeois. L'absence d'intérêt ne peut pas être qualifiée comme avantage anormal ou bénévole obtenu ou reçu au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92.

**C.D. Décisions relatives aux indemnités pour les transactions financières entre des entreprises d'un même groupe**

Lors de la détermination de l'indemnité pour le prêt de fonds au sein d'un même groupe, l'approche collective a été utilisée en grande partie par le passé (de ce fait, une même cote de crédit avait été attribuée à tous les membres du groupe multinational). Cette approche a également été suivie dans un certain nombre de décisions anticipées.

Cependant, les directives OCDE se base sur une approche « stand alone ».

Dans un certain nombre de décisions anticipées, une impulsion a déjà été donnée en vue d'une approche plus différenciée par les membres du groupe emprunteur à diviser en « clusters » par lequel une notation différente a été utilisée sur la base d'un certain nombre de critères objectifs (sans pour autant procéder à une notation individuelle par emprunteur).

Depuis l'arrêt GE Capital, il est en outre de plus en plus acceptable que l'on se base sur une approche « stand alone » mais par laquelle il faut également tenir compte d'une garantie implicite par la société mère ultime.

Lors de l'évaluation de la mesure dans laquelle la garantie implicite peut être prise en ligne de compte, il faut également tenir compte de l'importance de la société. Les agences de notation ont développé à cet effet une douzaine de critères pour déterminer si une société du groupe est une société-clé ou une société importante du point de vue stratégique ou une société indépendante du point de vue opérationnel.

Dès lors, une solution à la question de fixation de prix correct des taux d'intérêts de l'intra-groupe doit être cherchée au cas par cas, compte tenu de l'évolution exposée à cet effet.

Le cas échéant, il peut également être tenu compte de l'attitude des autorités fiscales des parties emprunteuses, qui doivent aussi pouvoir marquer leur accord avec le taux d'intérêt qui est payé.

Dans un dossier, une méthode a été approuvée (qui était d'application sur l'ensemble du groupe) à l'aide d'un manuel pour les transactions financières qui était rédigé au sein du groupe et approuvé par le topmanagement.

## **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 C.D. Indemnité forfaitaire - rémunération**

La société X souhaitait octroyer à ses travailleurs une indemnité visant à couvrir le surcoût lié à l'obligation qui leur est imposée de résider dans la Région (...).

Sans entrer dans l'analyse de la question de savoir si l'indemnité représente un avantage constituant la contrepartie du travail presté pour l'employeur et non la prise en charge de frais exposés au profit de l'employeur et nécessitée par l'exécution du contrat de travail, le SDA a estimé que le demandeur n'a pas démontré que le fait d'habiter dans la Région (...) constituait un surcoût pour ses travailleurs.

Par conséquent, l'attribution de l'indemnité que souhaitait octroyer la société X, constitue une rémunération imposable dans le chef des travailleurs, en vertu de l'article 31 CIR 92.

#### **7.2 C.D. Revenus mobiliers**

La demande visait à obtenir une décision anticipée sur la question de savoir si les revenus mobiliers de source hors EEE (Espace économique européen) perçus par une personne physique auprès d'un intermédiaire financier établi dans un Etat de l'EEE autre que la Belgique ne sont pas soumis à la taxe communale additionnelle.

Le demandeur invoquait l'arrêt Dijkman (CJUE du 1<sup>er</sup> juillet 2010).

Le Collège a confirmé que les additionnels communaux devaient s'appliquer, au motif notamment que l'arrêt Dijkman a traité la cause sur le plan de la libre circulation des capitaux et pas sur celui de la libre prestation des services.

#### **7.3 C.D.Plus-values internes**

Les deux demandeurs possèdent chacun une société professionnelle. Ils souhaitaient regrouper leur activité et s'associer à 50-50 dans une holding à constituer. La valeur de la société de Monsieur A représentait le triple de la valeur de la société de Monsieur B. La société de A possédait d'importantes liquidités (pour la moitié de sa valeur). Pour atteindre la parité, les demandeurs auraient fait apport de leur participation à la holding : Monsieur A aurait fait un apport à concurrence de la valeur de la société B et aurait vendu le solde. Le paiement se serait effectué par remontée de dividendes extraordinaires. Etant donné la présence de liquidités largement excédentaires par rapport aux besoins de la société A, l'opération a été refusée.

#### **7.4 C.D. Absence de substance économique : contrat de prête-nom**

L'opération décrite et dans laquelle la société belge A est impliquée en tant que société intermédiaire permet de déterminer que la société A est une société résidente belge mais ne permet pas de démontrer que celle-ci a une substance économique en Belgique dans la mesure où elle agit non pas en vertu d'un contrat d'affaires mais d'un contrat de prête-nom.

La société A est réputée assumer un rôle d'intermédiaire entre deux sociétés liées appartenant au même groupe que A. Il ressort cependant de l'analyse globale de l'ensemble des faits du dossier que la société belge A n'a aucune possibilité de créer une réelle activité, ni de supporter des risques.

La demande de décision anticipée est considérée comme irrecevable en vertu de l'article 22, alinéa 3, 2° de la loi du 24 décembre 2002.

#### **7.5 C.D. Plus-values internes**

Les demandeurs souhaitent apporter les parts qu'ils possèdent dans une société holding qu'ils doivent encore constituer.

Préalablement à l'apport, ils souhaitent procéder à une diminution de capital au sein de la société opérationnelle et ce, pour assurer un capital de pension. Vu que la société ne dispose pas de liquidités suffisantes, le montant de la diminution de capital est comptabilisé sur le compte courant qui sera remboursé par le cash-flow qui sera généré annuellement.

La réduction de capital a été motivée comme suit : les actionnaires ont l'intention de faire la donation des parts de la holding après l'apport, aux enfants, et dès lors, ils ne peuvent plus prétendre aux fonds constitués au sein des sociétés. Cette opération ne cadre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé : si seule la nue-propiété fait l'objet d'une donation, il peut par ailleurs être prétendu à des dividendes ultérieurs.

*Le seul but de l'opération consiste en le retrait de liquidités de la société.*

Les parts d'une société de patrimoine sont dans les mains des parents et de leurs enfants.

La société de patrimoine possède uniquement les valeurs portefeuille et cash et les a reçus après la vente des participations des sociétés opérationnelles.

Le père et l'un des enfants souhaitent déployer une nouvelle activité. Les autres ne souhaitent pas y participer. Le père et le fils créent une nouvelle société, y apportent leurs parts et désintéressent les autres actionnaires.

Cette opération ne cadre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé. L'intention est plutôt d'effectuer un partage (partiel) du patrimoine composé de liquidités et de placements, opération réglée dans le Code des Sociétés.

Un couple possède des parts dans une société de management. Après la vente de sa participation dans la société opérationnelle, celle-ci ne possède plus que des liquidités. Les activités de management sont suspendues. Récemment, une diminution de capital a eu lieu par laquelle le capital a été réduit au minimum.

Les demandeurs souhaitent apporter les parts dans une nouvelle holding à constituer dans le cadre de la centralisation des parts et d'une adhésion possible de nouveaux partenaires dans la société de management. En outre, l'activité serait transformée en activités immobilières.

Vu que la société a évolué en une société de patrimoine pure, il semble peu probable que de nouveaux partenaires (pourront y adhérer) y adhèrent. Les investissements en bien immobilier peuvent également être exécutés par une (nouvelle) société filiale (à constituer) de la société de patrimoine (ou de la société de patrimoine même). L'apport est uniquement et seulement fait dans le but d'exprimer la valeur de la société de patrimoine comme capital libéré d'une holding.

#### Vente et apport d'une participation minoritaire à la holding propre

Le demandeur ainsi que son épouse sont actionnaires d'une société de patrimoine. En outre, il possède une participation minoritaire de certificats d'une entreprise cotée en bourse. Ils souhaitent partiellement apporter cette participation et partiellement la vendre à la société de patrimoine.

L'opération a pour but d'utiliser les futurs dividendes de l'entreprise cotée en bourse pour développer de nouveaux projets au sein de la société de patrimoine.

Cette opération (apport et vente) ne cadre pas dans la gestion normale de patrimoine privé : la société de patrimoine acheteuse n'a pas de moyens financiers suffisants pour payer le prix d'acquisition et doit utiliser les futurs dividendes pendant des années à cet effet, de sorte qu'il n'y ait pas de possibilité d'élaborer de nouveaux projets, ce qui est le but de l'opération.

#### Plusieurs holdings coexistantes

Les demandeurs sont les actionnaires d'une société holding qui possède déjà des participations dans un certain nombre de sociétés opérationnelles. En outre, ils possèdent des parts d'une société opérationnelle dans le même secteur. Ils souhaitent apporter les parts de cette société opérationnelle dans une nouvelle société holding à constituer.

Vu qu'aucun motif convaincant n'a été cité pour justifier un apport dans une nouvelle holding à constituer et que la holding existante entraine en ligne de compte, le SDA a estimé qu'il ne peut pas être question, dans ce cas, d'une gestion normale d'un patrimoine privé.

#### Holding dépendant d'une holding

Le demandeur est actionnaire d'une holding ayant la forme juridique d'une SPRL, qui détient une participation majoritaire dans une holding étrangère. Dans le cadre d'une planification patrimoniale, le demandeur souhaite apporter les parts de la holding SPRL dans une nouvelle SCA à constituer.



Vu que la planification patrimoniale peut également être réglée à partir de la holding SPRL existante et que le seul et unique but était de créer des fonds propres importants au sein d'une nouvelle SCA à constituer, le SDA a estimé que cette opération est uniquement inspirée par des considérations fiscales.

#### Utilisation d'une société existante pouvant fonctionner en tant que holding

Apport par les demandeurs des parts qu'ils possèdent de la société opérationnelle A (possession de 50 % des parts) et de la société B, société ayant plusieurs activités (activités opérationnelles, société de patrimoine, activités de management et activité de holding (détention des autres 50 % des parts de la société A)) dans une société holding encore à constituer.

Le SDA est d'avis que l'opération d'apport doit être limitée au seul apport des parts que les demandeurs possèdent de la société opérationnelle A dans la société B d'autant plus que la société B possède déjà la moitié des parts de la société A, B fait fonction de société de management de A, B est entre autres propriétaire de la maison familiale et de la « deuxième » résidence des demandeurs, le but est de scinder les activités opérationnelles de B et B dispose de placements considérables et de moyens liquides.

#### Opération complexe

Les demandeurs possèdent les parts d'une société holding ayant des placements considérables et des parts d'une holding étrangère qui possède des parts dans 2 sociétés opérationnelles et en outre, une provision pour pensions au profit des demandeurs. L'une des sociétés opérationnelles sera liquidée, l'autre sera transmise par le fils.

Dans ce cadre, la société holding étrangère vendrait la société opérationnelle à la holding belge, suivi par la vente par la holding belge de la holding étrangère aux demandeurs. Ensuite, les demandeurs vendent les parts de la holding belge à leur fils.

Ces opérations successives ayant pour seul et unique but de vendre une société opérationnelle à leur fils, sont uniquement inspirées par des considérations fiscales et ne cadrent pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Une piste alternative a été proposée : vente de la holding belge à la société du fils. Cette vente ne cadre pas non plus avec la gestion normale de patrimoine privé : la vente des parts d'une holding, y compris les placements et la provision propre pour pensions propres, à une société du fils qui a simplement pour but de reprendre la société opérationnelle.

#### Ensemble des opérations

Le demandeur (profession libérale) souhaite apporter les parts de la société opérationnelle dans une holding ayant pour objectif d'exécuter certains investissements au sein de la holding et en tant que tel, de permettre l'entrée éventuelle de partenaires dans la société opérationnelle.

Peu avant l'apport prévu, une SNC a été désignée en tant que gérante de la société opérationnelle dont les parts seraient apportées. Cette SNC a reçu à cet effet une indemnité de management considérable, tandis qu'auparavant, les indemnités payées à la personne physique même en tant que gérant étaient considérablement inférieures.

Une décision a seulement été remise après un retour à la situation initiale par laquelle la SNC a été totalement séparée de la société opérationnelle (cette « construction » a en effet été uniquement inspirée par des considérations fiscales).

#### Ventes préalables de parts à la société holding propre

Apport par les demandeurs de leurs parts d'une société (qui possède à son tour des certificats d'une société cotée en bourse) dans leurs sociétés holding personnelles ayant pour but d'organiser une planification successorale séparée propre.

Il est ressorti de l'examen de la demande que les demandeurs avaient vendu à plusieurs reprises, par le passé et également récemment, des certificats ou parts de la société cotée en bourse à leur société holding personnelle.

Vu l'ensemble des opérations (plusieurs ventes par le passé de certificats ou parts de la société cotée en bourse à leur société holding personnelle), l'apport proposé ne cadre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

#### Apport dans des holdings personnelles

Les parts de la SCA A (qui détient les parts dans la société d'exploitation SA D et qui possède les deux biens immobiliers dans lesquels la SA D exerce ses activités) sont en possession de madame X et monsieur Y (sœur et frère) et de madame Z (mère, une participation minoritaire). X et Y souhaitent apporter leurs parts A dans une société holding personnelle (la société de management existante SPRL B de madame X et une Newco de monsieur Y), tandis que madame Z vendra ses parts A à ces holdings (chacune pour la moitié). Les apports cadrent dans l'élaboration de leur planification successorale personnelle.

Récemment, X et Y ont vendu leurs parts SA D à A, leur « propre » société (par le biais du CC qui n'a été remboursé que partiellement jusqu'à présent à l'égard de madame X au moyen d'un flux de dividendes de la SA D). Une petite participation minoritaire dans la SA D est restée en la possession (et restera en la possession) de la mère, madame Z.

Le bâtiment d'entreprise présent dans la SA D a été apporté après la vente précitée au moyen d'une scission partielle, dans la société A (qui possédait déjà un bien immobilier qui a été utilisé par la SA D).

La SPRL B a été créée par madame X avec des moyens provenant de remboursements du CC précités (capital élevé) et ce fonds ont été utilisés, ainsi qu'un prêt externe, pour l'achat d'un bien immobilier (appartement et villa qu'ils utilisent à des fins privées). En outre, la SPRL B (actuellement déficitaire) reçoit une indemnité d'administrateur de la SA D.

Vu l'ensemble des opérations, le SDA est d'avis qu'il n'est pas question d'une gestion normale de patrimoine privé. Ni lors de la vente par les demandeurs de leurs parts SA D à la société A, ni lors de la création par madame X de la SPRL B, il a vraisemblablement été considéré que la création d'une holding personnelle aurait été utile à ce moment dans le cadre de leur planification successorale. L'argument que les holdings personnelles achèteraient les parts A en la possession de la mère, n'est pas, selon le SDA, concluant (un nombre très limité de parts tandis que les parts SA D restent en la possession de la mère).

#### Apport par les parents et les enfants de leurs parts SA X dans une nouvelle holding commune

Apport par les parents (51% en pleine propriété) et leurs enfants majeurs (ensemble 49% en pleine propriété) des parts de la société opérationnelle X dans une société holding encore à constituer dans le cadre de leur planification successorale. Une planification de succession au niveau des parts X par laquelle la nue-propriété est par exemple offerte, n'est pas recommandée parce que lors de la vente des parts X, une partie du prix d'aliénation revient directement en pleine propriété aux nus-propriétaires.

Il ressort de l'étude que seuls les enfants possèdent des parts des autres sociétés opérationnelles mais qu'ils visent uniquement une planification successorale en ce qui concerne les parts X (le patrimoine constitué par les parents).

Le SDA est d'avis que l'apport prévu par les enfants ne cadre pas dans une gestion normale de leur patrimoine privé. Par ces apports, ainsi que l'apport prévu par les parents, les enfants et les parents sont respectivement actionnaires minoritaires et majoritaires dans la nouvelle holding et les parents acquièrent (par le biais de la holding) le contrôle de la participation dans la SA X.

#### Apport des parts dans des holdings personnelles dans une nouvelle holding personnelle

Apport par X et Y (frères) de leurs parts X Luxco et Y Luxco par le biais de leurs fondations respectives dans NewLuxco en ce qui concerne X et dans NewBelco en ce qui concerne Y.

Il ressort de la structure du groupe que les parts de la holding faitière du groupe ont déjà été placées dans des holdings X personnelles Luxco (demandeur X) et Y Luxco (demandeur Y), et ensuite, ont été certifiées par le biais de SAK (Stichting administratiekantoor – Fondation bureau d'administration).

Les demandeurs souhaitent maintenant placer un niveau intermédiaire entre leurs holdings personnelles et leurs SAK étant donné qu'ils affirment que ces holdings sont les instruments uniquement destinés à investir dans l'activité du groupe existante. Par l'apport prévu, ils souhaitent créer une nouvelle holding qui aurait dû simplement servir de holding purement familiale et qui serait utilisée pour des investissements familiaux (distincts de l'activité opérationnelle et distinct de l'autre actionnaire).

Dans la nouvelle structure, il serait possible de faire entrer des investisseurs externes et de nommer des administrateurs externes dans des holdings personnelles existantes qui pourraient être ensuite transférées, à terme, à un successeur externe et ce, sans avoir besoin à cet effet de l'accord de l'autre actionnaire. Cependant, il n'y a pas encore d'autres projets concrets à cet effet.

Le SDA est d'avis que, vu la structure du groupe existante ainsi que vu le fait qu'il n'y a pas de projets concrets pour attirer des investisseurs externes, la motivation citée est hypothétique et l'apport prévu ne cadre pas dans la gestion normale du patrimoine privé.

#### Apport des parts dans une holding étrangère dans une nouvelle SOPARFI luxembourgeoise à constituer

Une SAK dont les certificats sont en la possession du demandeur, souhaite apporter ses parts dans la société étrangère Y dans une SOPARFI luxembourgeoise encore à constituer. Pour les parts obtenues en échange à cet effet, les nouveaux certificats seront directement délivrés au demandeur.

Y est une holding qui possède un bien immobilier, une créance produisant des intérêts sur le demandeur (le remboursement est prévu dans les 3 ans) et une participation minoritaire dans la société opérationnelle étrangère Z (Y possédait une participation plus élevée il y a quelque temps mais une partie de celle-ci a été vendue à un tiers pour un montant important).

La demande cadre principalement dans la planification successorale du demandeur (donation nue-propiété des certificats) et son souhait de gérer le patrimoine familial à partir d'une société luxembourgeoise (vu les relations de confiance et les contacts privilégiés qu'il y a).

Une donation des parts Y n'est pas recommandée vu qu'une opération éventuelle en ce qui concerne ces parts (par exemple, restructuration, scission, fusion ultérieure), requerrait le consentement des enfants après la donation. L'objectif n'est pas de vendre la société Y ; cette société continuerait à exister en tant qu'instrument d'investissement (actuellement le produit de la vente précitée des parts de la société Z est placé dans cette société). En outre, le demandeur souhaite investir dans une nouvelle activité économique, par le biais d'une société filiale de la nouvelle SOPARFI luxembourgeoise.

Le SDA est d'avis que l'opération prévue ne cadre pas dans la gestion normale de patrimoine privé du demandeur. La planification successorale souhaitée peut être réglée à partir de la société Y existante (cette société ne sera en effet pas vendue). Les nouveaux investissements prévus peuvent également avoir lieu à partir d'une société filiale (si souhaité, luxembourgeoise) de la société étrangère existante Y.

#### Apport des parts des holdings étrangères et d'une société belge dans une nouvelle holding belge à constituer

Apport par les demandeurs de leurs parts des sociétés étrangères X et Y (participations 100%) et de la société belge Z (participation 97% qui ont été achetées à X il y a quelques années seulement) dans une société holding encore à constituer.

Les demandeurs feraient ensuite progressivement donation de la nue-propiété des parts de la société holding belge à leurs enfants.

Les sociétés X et Y sont déjà des sociétés holding. X possède directement ou indirectement des parts dans un grand nombre de sociétés et Y possède des participations minoritaires dans un certain nombre de sociétés. La société Z a peu voire pas d'activités en ce moment.

Vu les éléments suivants, le SDA est d'avis que l'apport prévu ne cadre pas dans la gestion normale de patrimoine privé :

- par l'apport prévu, une structure holding dépendant d'une holding, est créée ;
- aucun nouvel investissement concret n'est prévu en Belgique à partir de la nouvelle société holding belge ;
- une société holding belge n'est pas nécessaire pour la planification successorale des demandeurs ; celle-ci peut être organisée à partir de la holding X (éventuellement après l'apport des parts que les demandeurs détiennent personnellement dans les sociétés Y et Z).

Cession (apport par les enfants et vente par les parents) de parts d'une holding belge aux holdings personnelles des enfants

OPCO est une société holding et de management qui a été créée il y a quelques années par apport par les demandeurs, Monsieur C, d'environ 3/4 des parts d'une société immobilière et d'une holding intermédiaire qui possède quelques sociétés opérationnelles. Les parts ont été certifiées et les certificats ont fait l'objet d'une donation en nue-propiété aux 3 enfants. Monsieur C est administrateur dans la fondation.

Il y a quelques années, monsieur C a apporté le reste (environ 1/4) des parts de la société immobilière et de la holding intermédiaire dans OPCO (centralisation). Les parts que monsieur C a reçues en échange à cet effet, n'ont pas été données aux enfants. Monsieur C possède dès lors la pleine propriété d'environ 1/4 des parts OPCO et l'usufruit d'environ 3/4 des certificats d'actions OPCO (ses enfants possèdent la nue-propiété, chacun pour un tiers).

Actuellement, monsieur C renoncera à son usufruit et les enfants apporteront, chacun la pleine propriété de leur certificats d'actions OPCO, dans une nouvelle HOLDCO (1 holding par enfant) encore à constituer. Le motif en est la planification successorale et une politique d'investissement propre dans la holding propre.

Enfin, monsieur C vendra ses parts OPCO en pleine propriété aux HOLDCO respectives de ses enfants. La reprise de dette (CC) serait amortie par les HOLDCO sur une période d'au moins cinq ans.

Après l'apport prévu, les enfants posséderont 100 % des parts de leur société holding en pleine propriété et ils seront désignés en tant qu'administrateur. Les HOLDCO posséderont chacun 1/3 des parts/certificats de OPCO.

Le SDA est d'avis que les opérations précitées ne cadrent pas la gestion normale du patrimoine privé des demandeurs. Après enquête, il s'est avéré que monsieur C aura, après les opérations précitées, encore toujours le contrôle du groupe par le biais de la fondation existante. La politique d'investissement propre prévue par les HOLDCO n'est en outre pas concrète et les moyens financiers des HOLDCO pour l'achat des parts OPCO à Monsieur C n'a pas été démontré.

Apport par les demandeurs des parts des sociétés nées après la scission partielle, dans une nouvelle holding commune

La demande a trait à la scission partielle des sociétés X et Y (scission participation dans la holding faîtière Z du groupe à de nouvelles sociétés XX et YY à constituer) et apport par monsieur X de ses parts XX reçues à cet effet et par Madame Y de ses parts YY reçues dans une nouvelle SA A à constituer qui fera fonction de holding familiale.

Monsieur X et madame Y sont entre autres actionnaires, par le biais de leurs holdings personnelles X et Y (créées il y a plusieurs années), dans la SA Z dans laquelle des tiers ont également des participations (minoritaires). Les holdings X et Y sont nées à la suite de l'apport de participations et ont également été utilisées comme holding de reprise. Des diminutions de capital élevées ont eu lieu récemment.

Les demandeurs souhaitent collectivement constituer une nouvelle holding familiale A par l'apport de leurs parts XX et YY. Ce, vu la nécessité de régler l'ancrage familial. Il est très probable qu'à court terme, des tiers adhéreront encore à la SA Z, de ce fait, cette société ne pourra plus faire fonction de holding familiale. En outre, madame Y donnera ses parts à ses enfants tandis que monsieur X n'envisage pas cela. De ce fait, les parts Z n'entreraient plus en ligne de compte dans le chef de monsieur X pour l'exonération des droits de succession en vertu de l'article 60bis, C.Succ.

Dans la structure finale proposée, les holdings intermédiaires XX et YY continuent d'exister. Si aucun accord ne devait être trouvé au niveau de la nouvelle holding familiale A, tant la branche X que la branche Y peut imposer sa voix séparément (ce règlement est important pour la piste non invraisemblable que la branche X aurait, à l'avenir, une participation plus petite que la branche Y).

Le SDA remarque que des tiers ont déjà participé par le passé dans la SA Z et est d'avis que la motivation de créer une nouvelle holding familiale qui dépend des holdings XX et YY n'est pas convaincante. Ces holdings continueraient en outre à exister séparément pour conserver la possibilité d'avoir une voix séparée et ce, alors que la création d'une nouvelle holding familiale commune vise en fait (entre autres) à s'exprimer au moyen d'une seule voix.

Après qu'il a été communiqué que le SDA ne pouvait pas se rallier à l'argumentation des demandeurs, une piste alternative a été proposée. De la sorte, une fusion aurait lieu, après la scission par X et Y de leur participation Z à XX et YY, des sociétés précitées. De la sorte, une nouvelle holding naîtrait. Ensuite, les demandeurs apporteraient leurs parts de cette holding familiale dans leurs sociétés personnelles X et Y.

Selon le SDA, il ressort clairement de la dernière démarche (apport par les demandeurs des parts de la holding familiale dans respectivement X et Y) que l'opération a pour but de créer un capital libéré car la structure finale obtenue dans la piste alternative peut aussi bien être réalisée par l'apport par les sociétés X et Y de leur participation Z dans une nouvelle holding familiale commune.

Vente par le demandeur des parts SPRL X (où une scission partielle aurait lieu préalablement) à un tiers

La demande a trait à la scission partielle de la SPRL X (qui possède entre autres des participations dans la société d'exploitation Y et la société immobilière Z), par laquelle une nouvelle société est créée à laquelle l'actif et le passif sont cédés étant donné que le candidat-repreneur/tiers de la SPRL X n'y porte pas d'intérêt (soit principalement l'usufruit sur l'habitation qui est utilisée par le demandeur et la participation dans la société immobilière Z). En outre, la question est posée de savoir si la vente par le demandeur, monsieur X, des parts de la SPRL X après la scission partielle, peut être considérée comme une gestion normale de patrimoine privé.

A l'analyse de l'enquête, il a été constaté que c'est principalement monsieur X qui insiste sur une vente des parts de la SPRL X, plutôt que d'opter pour la vente par la SPRL X de sa participation dans la SA Y. Le SDA est d'avis que la vente prévue ne peut pas être considérée comme une gestion normale de patrimoine privé. Préalablement à la vente des parts de la SPRL X, une scission partielle doit avoir lieu afin de scinder l'actif dans lequel le repreneur n'a aucun intérêt, et ce, alors que le repreneur peut atteindre le même résultat par l'achat direct des parts SA Y.

Apport des parts SCA X dans une société étrangère existante

Apport par les demandeurs (couple X-Y) des parts SCA X dans une société étrangère Z. Il y a quelques années, une donation a eu lieu entre les époux, dans le cadre de leur planification successorale. Tous deux possèdent depuis lors une minorité des parts X en pleine propriété. La majorité des parts X est en possession de monsieur X en tant qu'usufruitier et de madame Y en tant que nue-propriétaire.

Récemment, une scission partielle a eu lieu par laquelle la société X a scindé les parts de ses sociétés filiales V et W à la société A. Ensuite, A a été reprise au moyen d'une fusion par la société étrangère existante Z (une société récemment achetée par les demandeurs).

A titre de motivation pour l'apport prévu, il est indiqué que X est une société immobilière (bien immobilier à titre professionnel et privé) et que si un éventuel repreneur/tiers des bâtiments d'entreprise était plutôt intéressé par un « share deal », un problème naîtrait à la suite de la donation précitée (lors de la vente des parts X, il n'y aurait aucune subrogation des droits de nue-propriété et d'usufruit). Par l'apport prévu, ce problème serait évité.

En outre, il est à noter que l'objectif est de placer les participations dans V et W, après l'apport, sous X et ceci par le biais d'un prêt participatif.

Le SDA remarque que la motivation a été établie sur la supposition qu'un acquéreur éventuel de la société X est probablement uniquement intéressé par la reprise du bien immobilier par le biais d'un « share deal » (actuellement, une vente n'est pas du tout prévue). D'autre part, il ressort que la société X a acheté très récemment un bien immobilier qui est utilisé par les demandeurs à titre privé. Vu que par l'opération prévue, les effets de la situation créée par la donation elle-même sont annulés et vu également l'ensemble des opérations, le SDA est d'avis que l'apport prévu ne peut pas être considéré comme une gestion normale de patrimoine privé.

### Cession (apport et vente) des parts d'une société d'exploitation à la holding existante du groupe

La demande a trait à la cession (partiellement la vente, partiellement l'apport) par messieurs X et Y (frères) de leurs actions SA A (75/25) à la société holding existante (depuis de nombreuses années) SA Z dans laquelle X et Y possèdent chacun 50%, suivie par une fusion par laquelle la SA A est reprise par la SA B (qui est déjà une société filiale de la SA Z).

Lors de la création de la SA A, les actions étaient en la possession de messieurs X et Y dans un rapport 50/50. Il y a quelques années, cet actionnariat a été modifié sur la base d'accords familiaux concernant les risques et les responsabilités et monsieur X a obtenu (sans valorisation ou paiement) 25% des parts qui étaient en possession de son frère Y.

Depuis peu, la SA B a une créance importante sur les deux demandeurs. Cette dette des demandeurs est née à l'occasion d'une régularisation fiscale par laquelle les demandeurs ont pris en leur nom personnel, une partie de la dette fiscale et ont emprunté les moyens auprès de la SA B à cet effet.

Par la vente prévue des parts SA A, les demandeurs pourraient rembourser leurs dettes CC à la SA B. Les autres parts SA A seraient apportées par X (partiellement) et par Y (totalement) dans la SA Z (afin de conserver le rapport 50/50) alors que monsieur X vendrait en outre ses parts restantes à la SA Z.

Le SDA est d'avis que les cessions prévues ne cadrent pas dans la gestion normale du patrimoine privé des demandeurs. Par la création par les demandeurs, il y a quelques années, de la structure de l'actionnariat actuelle dans la SA A, une cession d'actions mixte s'impose actuellement. En outre, la situation CC des demandeurs dans la SA B est la conséquence d'un accord qu'ils ont conclu et une plus-value considérable est générée relativement à court terme par monsieur X.

#### **7.6 Plus-value de cessation**

Madame X exploite une affaire commerciale. Madame X est à l'âge normal de la retraite et souhaite céder son affaire à ses enfants.

Elle cèdera son activité professionnelle complète, y compris le bien immobilier dans lequel son affaire commerciale est exploitée. Cela se fera au tarif de donation (flamand) de 2% conformément à l'article 131 C. Enreg.

Le demandeur souhaite savoir si, en cas de donation de son affaire commerciale à ses enfants, il est question d'une plus-value de cessation et à quel système fiscal elle est soumise.

Conformément au Com. IPP n° 28/20, pour être imposables en principe, les plus-values ne doivent pas nécessairement être réalisées mais leur montant est constaté dans un acte quelconque dressé lors de la cessation de l'activité à laquelle ces éléments étaient affectés, ou ultérieurement. Dans le Com. IPP n° 28/21, l'acte de donation est mentionné comme exemple d'un tel acte.

En l'occurrence, lors de la donation de l'entreprise par le demandeur à ses enfants, une détermination de la valeur se fera dans l'acte de donation en vue de l'exigibilité des droits de donation flamands de 2%.

En principe, il est dès lors question d'une plus-value de cessation imposable lors de la donation de l'entreprise (Cour d'appel de Bruxelles 21/09/2006). Cependant, on peut



appliquer l'exonération temporaire dans le cadre du régime de la continuation prévue à l'article 46, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, CIR 92.

## **7.7 Droits d'auteur**

Les demandeurs forment un bureau d'architectes sous la forme d'une société civile. Ils se sont spécialisés au fil des années, en tant qu'architectes, dans le projet et la réalisation d'habitations privées.

L'opération concernait l'adaptation de la convention modèle standard entre le commanditaire (maître d'ouvrage) et l'architecte, utilisée par le bureau, par laquelle une clause est insérée en ce qui concerne la cession des droits patrimoniaux sur l'œuvre protégée par le droit d'auteur de l'architecte au commanditaire, moyennant une indemnité totale de 2,5% sur la valeur totale de construction (tva non incluse).

Par cette opération, les demandeurs souhaitent éviter que leurs projets ne soient pas déballés (dans des magazines, à la TV, ...). Ils souhaitent protéger leur savoir-faire.

Dans les conventions actuelles avec les clients, une clause est reprise dans laquelle il est expressément stipulé que le droit d'auteur reste la propriété de l'architecte.

La motivation présentée ne cadre pas avec les effets juridiques que l'opération précitée entraînerait. En cédant les droits patrimoniaux sur le travail au commanditaire, ce dernier pourrait disposer librement de la diffusion et de l'exploitation de l'œuvre protégée par le droit d'auteur.

Par l'opération proposée, les honoraires actuels (soit un certain pourcentage sur la valeur de construction de l'habitation) sont divisés partiellement en honoraires et partiellement en indemnité pour la cession du droit d'auteur.

Le projet (les plans) d'un architecte est bel et bien une œuvre protégée au sens de la Loi du 30 juin 1994. A la suite de l'opération proposée, les droits patrimoniaux sur le travail seraient en principe cédés au client. Néanmoins, subsiste la question de savoir si les revenus reçus par un architecte sont produits par la cession de ces droits patrimoniaux sur son travail.

Le SDA est d'avis que, s'appuyant entre autres sur l'Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008 (MB 09.12.2008), ce qui n'est généralement pas le cas dans une telle situation et qu'il n'y a pas non plus d'élément particulier disponible dans le dossier actuel pour en conclure l'inverse. Un maître d'ouvrage, que ce soit une personne physique ou une société, ne pourra généralement obtenir aucun avantage financier par la reproduction ou la diffusion du projet du travail réalisé par l'architecte (de quelle que manière que ce soit). Il est dès lors très invraisemblable que l'architecte souhaite indemniser pour une telle cession des droits d'auteur.

Comme établi dans ce dossier, il n'y a aucune circonstance particulière proposée par le demandeur qui pourrait convaincre le SDA du contraire. Il s'agit en l'occurrence de l'adaptation de leur convention standard, laquelle serait en principe d'application sur la relation contractuelle avec tous leurs clients sans distinction.

Dans la convention modèle utilisée jusqu'à présent, le droit d'auteur était expressément réservé par l'architecte. L'on ne peut dès lors pas argumenter que la ventilation de l'indemnité reçue par l'architecte serait la conséquence du fait qu'il n'existait auparavant aucun motif direct pour ventiler l'indemnité entre des honoraires et des droits d'auteur.

Auparavant, le droit d'auteur n'était en effet pas du tout cédé au client, donc pas à titre gracieux non plus.

Vu les considérations formulées ci-après, le SDA est d'avis que l'opération proposée est simplement suggérée pour des motifs fiscaux, et que les dispositions contractuelles n'engendrent pas les effets souhaités par le demandeur. Les revenus à recevoir par l'architecte ne découlent pas de la cession des droits patrimoniaux sur l'œuvre protégée par le droit d'auteur ; par conséquent, ils ne tombent nullement (ni même partiellement) dans le champ d'application de l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, CIR 92.

## **7.8 Taxabilité du prix du mémoire**

La demande a trait au traitement fiscal d'un prix du mémoire qui serait délivré par une entreprise.

L'objectif de l'attribution du prix du mémoire est de promouvoir la réputation de l'entreprise, de capter des idées intéressantes et d'atteindre des employés potentiels.

Les critères auxquels un mémoire doit satisfaire pour entrer en ligne de compte, sont les suivants :

- il doit s'agir d'un mémoire présenté, approuvé et mis à disposition ;
- qui soit applicable et utilisable de manière pratique au sein du monde économique ;
- qui soit innovant, donc ayant un regard prévoyant et durable, à savoir pas une idée de nature passagère mais des idées qui évoluent avec le temps.

Par le biais des universités, les étudiants en « Master » seront informés de ce prix et elles leur donneront les critères auxquels le mémoire doit satisfaire.

Les mémoires seront jugés par un jury composé de membres du personnel de l'entreprise et d'externes.

Une première, deuxième et troisième places seront octroyées et les gagnants recevront un prix en espèces. Le prix sera également communiqué à la presse (spécialisée).

Le demandeur est d'avis qu'un tel prix ne fait pas l'objet de revenu professionnel au sens de l'article 23, CIR 92, ni de revenus divers comme visés à l'article 90, 1<sup>o</sup>, CIR 92.

Le SDA a pu se rallier au point de vue que les prix du mémoire ne sera en principe pas considéré comme un revenu professionnel. En ce qui concerne le point de vue relatif à la qualification en tant que revenus divers, le SDA n'a pas pu se rallier au point de vue du demandeur.

## 7.9 Rétrocession des rémunérations d'administrateur

### Cas 1

X serait président du conseil d'administration d'une entreprise A belge cotée en bourse. Les actionnaires et la société souhaitent que ce mandat soit exercé à titre personnel (non par le biais d'une société de management).

La proposition de X est de céder totalement et directement sa rémunération totale/ses tantièmes totaux qu'il recevra en sa qualité de président du conseil d'administration, à sa société de management (une SPRL) dont il y aura un actionnaire/gérant unique.

Le demandeur souhaite l'application de la tolérance administrative comme déterminé dans la Circulaire Cl.RH.244/599.047 (AFER n° 41/20 09) du 18.08.2009, de telle sorte que la rémunération est exclusivement imposable à l'impôt des sociétés et qu'il n'y ait pas d'obligation de retenue du précompte professionnel et d'établissement d'une fiche 281.20.

### Cas 2

Y serait désigné en tant que président du conseil d'administration d'une entreprise B belge cotée en bourse. La SA B empêche la désignation d'une société en tant qu'administrateur en raison de sa « corporate governance policy ». Par conséquent, un contrat d'administration est exclusivement conclu entre la SA B et Y.

Y et sa société de management (une SA) envisagent de conclure un contrat de société pour créer une société interne, par laquelle Y agira en tant que gérant (associé actif) et la SA en tant qu'associé non actif. L'apport d'Y consistera en son activité tandis que l'apport de la société de management consistera en son grand savoir-faire. Les bénéfices et la perte de la société interne seront partagés entre les associés selon ce qui a été convenu dans le contrat de société (en l'occurrence Y, 20% et la société de management, 80%).

Le demandeur est d'avis que les sommes cédées par Y cadrent dans l'affectation du bénéfice de la société interne et pour ce motif, ne sont pas à considérer, du point de vue fiscal, comme frais pour Y (par conséquent, l'article 49 CIR 92 n'est pas d'application). Si cela était bel et bien le cas, le conseiller est d'avis que la part cédée satisfait aux conditions de l'article 49 CIR 92.

Le SDA ne peut pas être d'accord avec les méthodes de travail proposées par lesquelles la « corporate governance policy » ou les dispositions légales et réglementaires sont contournées vu qu'il n'a pas été satisfait à la condition de base sous-jacente pour l'application de la tolérance administrative, c'est-à-dire qu'il n'est pas démontré que l'acquisition ou le maintien du mandat est soumise à la cession des rémunérations à une société.

## 7.10 C.D. Réorganisations

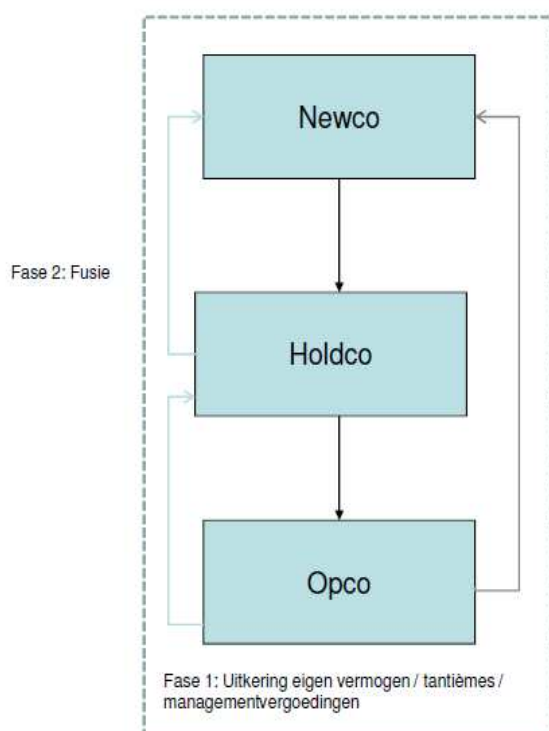
La demande concernait l'application du régime de la neutralité fiscale comme visé à l'article 211, §1<sup>er</sup> CIR 92 en ce qui concerne plusieurs fusions de sociétés qui auraient lieu après leur reprise par un groupe X.

En vue de la reprise, une société belge Newco a été créée par le groupe X qui a acheté les parts de la société belge Holdco des anciennes personnes physiques actionnaires. L'achat a été principalement financé par des capitaux empruntés. Holdco possède uniquement des parts de la société d'exploitation Opco. Après la reprise, le groupe souhaite appliquer les étapes suivantes :

Phase 1: La phase de transition d'environ un an par laquelle Newco fournit des services du siège principal à Opco et agit en tant que gérant statutaire pour Opco. Pendant cette période, les capitaux propres disponibles sont versés par Opco et les rémunérations de management et les tantièmes sont payés par Opco à Newco.

Phase 2: La fusion par absorption par laquelle Newco reprend la société holding Holdco et la société d'exploitation Opco.

Représentation schématique:



La seule motivation que le demandeur cite pour la fusion des trois sociétés est qu'une double structure holding est superflue. L'on souhaite rendre la structure du groupe plus transparente et économiser des frais.

Newco a financé l'acquisition des parts de Holdco en majeure partie au moyen de capitaux empruntés. Pendant la phase de transition, Opco verse ses capitaux propres disponibles pour lesquels elle doit emprunter partiellement. Le résultat imposable de Opco est dès lors réduit par ces charges d'intérêts ainsi que par des rémunérations de management et des tantièmes payés à Newco. Après les fusions, la charge d'intérêts

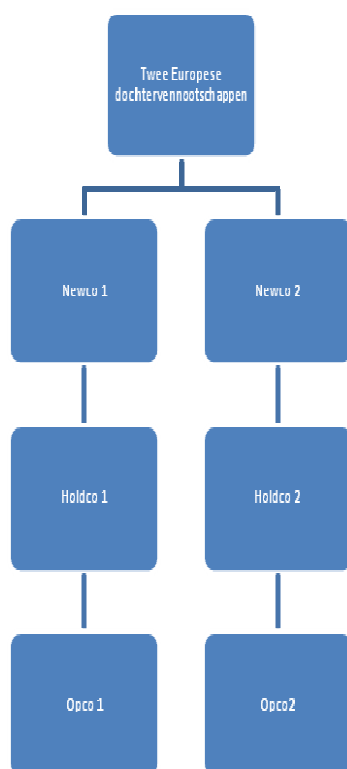
relative à l'emprunt d'acquisition est déduite des bénéfices de l'activité d'exploitation, en conséquence de quoi la base imposable du groupe disparaît pratiquement totalement.

Vu le fait que les seules considérations (non fiscales) pour les opérations consistent en une simplification de groupe et en des réductions de coût, qui sont inhérents à chaque fusion, et en outre, ne compensent pas les avantages fiscaux qui sont atteints grâce aux opérations, aucune décision favorable n'a pu être remise.

La demande concernait l'application du régime de la neutralité fiscale comme visé à l'article 211, §1<sup>er</sup> CIR 92 en ce qui concerne plusieurs fusions de sociétés qui auraient lieu après leur reprise par un groupe étranger X.

En vue de la reprise, deux sociétés belges Newco 1 et Newco 2 ont été créées par le groupe X qui ont vendu respectivement les parts des sociétés belges Holdco 1 et Holdco 2 des anciennes personnes physiques actionnaires. L'achat a été totalement financé par des capitaux empruntés. Holdco 1 et Holdco 2 possèdent chacun une participation dans Opco 1 respectivement Holdco 2, soit deux sociétés d'exploitation étrangères qui sont établies dans le même pays que les actionnaires de Newco 1 et Newco 2.

Au moment de la reprise, la structure du groupe est comme suit :



Après la reprise, le groupe X souhaite appliquer les étapes suivantes :

Etape 1 : Fusion par absorption de Holdco 1 par Newco 1 et fusion par absorption de Holdco 2 par Newco 2.

Etape 2 : Vente par Newco 1 de 95% des parts de Opco 1 et vente par Newco 2 de 95% des parts de Opco 2 à leur société mère étrangère (actionnaire principal de Newco 1 et Newco 2) sans paiement du prix de vente

Etape 3 : Cession par Newco 1 et Newco 2 des 5% restants de parts de Opco 1 respectivement Opco 2 ainsi que la créance née à la suite de l'étape 2 sur la société mère étrangère au moyen d'une distribution de dividende à leur société mère étrangère.

Le groupe X ne souhaite plus conserver les quatre holding belges comme niveau intermédiaire vu celles-ci freineraient la réalisation de la consolidation fiscale dans le pays européen concerné. Ensuite, le demandeur cite uniquement une simplification de la structure du groupe et des réductions de coût comme motif pour les opérations.

Les quatre holding belges sont des holding passives ayant une seule participation comme reproduit dans le schéma ci-dessus. Les opérations successives forment une construction artificielle qui vise à éviter les frais fiscaux considérables de la perte au niveau des RDT de 5 % qui serait d'application dans le cas d'une liquidation ordinaire des sociétés holding belges et qui serait seulement partiellement compensée par les pertes fiscales reportées. Le caractère artificiel des opérations ressort entre autres du fait que le prix de vente des 95 % des parts de Opco n'est pas payé effectivement ainsi que du fait que les Holdco belges n'exercent plus aucune activité et ne possèdent plus d'actif important, après les étapes susmentionnées. Du point de vue des anciennes personnes physiques actionnaires, la plus-value pouvait être intégralement exonérée par la vente des parts Holdco, contrairement au scénario de la vente des parts Opco (qui était la cible réelle de la reprise par le groupe X) suivie par la liquidation des Holdco. Un avantage supplémentaire du scénario choisi par le demandeur est que les pertes fiscalement transférables des sociétés concernées restent en grande partie intactes et peuvent dès lors être compensées par des bénéfices éventuels provenant de nouvelles activités qui auraient débuté dans les sociétés belges.

Vu le fait que les seules considérations (non fiscales) pour les opérations consistent en une simplification de groupe et en des réductions de coût, qui sont inhérents à chaque fusion, et en outre, ne compensent pas les avantages fiscaux qui sont atteints grâce aux opérations, aucune décision favorable n'a pu être remise.

## **7.11 Irrecevable – pas préalable**

En vertu de l'article 22, alinéa premier, 1° 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, une décision anticipée ne peut être donnée lorsque 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.

Vu que la société étrangère A exerce depuis quelques années les mêmes activités en Belgique et la situation sous-jacente a déjà eu des effets sur le plan fiscal pour la société A, la demande de savoir si les activités exercées en Belgique n'entraînent pas un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention préventive de double imposition d'application n'est plus préalable et est dès lors irrecevable.

## **7.12 Art. 26 et 184 CIR 92**

La société belge A a une créance sur la société du groupe B établie dans le pays M, qui est fortement déficitaire du point de vue structurel, étant donné que le résultat d'exploitation était insuffisant pour pouvoir supporter la charge d'intérêts sur la créance.

En vue d'éviter une faillite de B, une partie de la créance a été acquittée par A et A souhaite apporter immédiatement après, le solde de la créance à la valeur nominale dans le capital de B.

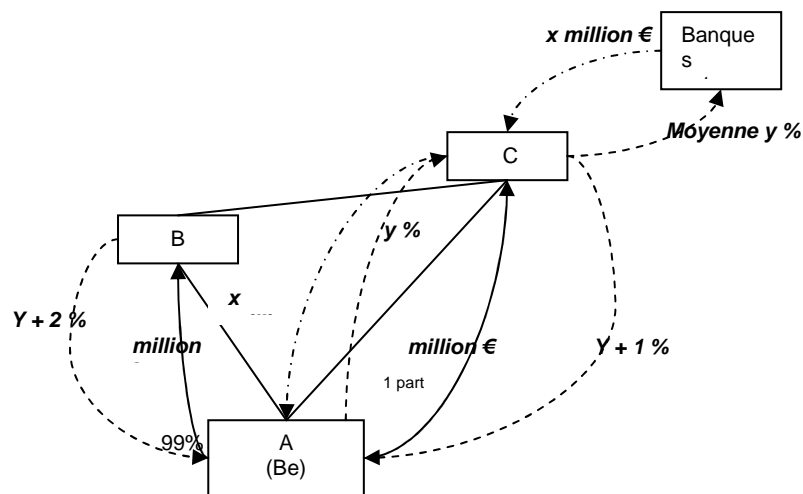
Le SDA est d'avis qu'il n'est pas logique d'affirmer qu'en ce qui concerne une seule et même créance, une partie ne vaut plus rien (remise) et l'autre partie doit être évaluée à la valeur nominale (apport).

Il est ressorti de l'examen que A agit en fait en tant qu'intermédiaire, étant donné qu'elle a emprunté les fonds pendant l'année x auprès de sa société mère C établie dans le pays N pour les prêter à son tour le même jour à B, au même taux d'intérêt. A n'a pas obtenu de marge sur ce financement.

Selon le conseiller, la remise était une solution provisoire, étant donné que l'on n'avait plus de temps pour réaliser un apport. Néanmoins, l'origine des pertes de B réside dans les intérêts élevés qu'elle doit payer à A. Par conséquent, elle était déjà au courant depuis très longtemps de la situation difficile de B.

La remise engendre, pour A, des frais de x millions EUR, tandis que C apporte sa créance sur A dans le capital de A. Les frais totaux et dès lors le risque global de la remise doit être porté par A, bien qu'elle n'ait obtenu aucune marge sur le financement et ne devrait dès lors assumer aucun risque.

### 7.13 Art. 205ter (déduction capital à risque) et 207,2<sup>ème</sup> alinéa (avantage anormal ou bénévole) CIR 92



Les activités de financement étaient auparavant principalement centralisées au sein de la société étrangère B. Le groupe recherche des alternatives qui leur sont intéressantes du point de vue fiscal et a créé à cet effet une nouvelle société A en Belgique, qui se chargera d'une grande partie du financement du groupe.

Il a été demandé de confirmer que les fonds qui ont été apportés dans le capital de A, constituent un capital à risque et que l'apport des fonds dans le capital de A en vue de l'acquisition des créances de B, la tenue d'une caisse de reprise et l'octroi de prêts aux sociétés du groupe, ne sont pas considérés comme des opérations anormales qui pourraient éventuellement mener à l'application de l'article 207 CIR 92.

La société du groupe étrangère C a emprunté  $x$  millions EUR auprès des banques pour pouvoir accorder un prêt de  $x$  millions EUR à A au même taux qu'elle doit payer aux banques. A son tour, A utilise ces sommes pour octroyer un prêt à B au taux d'intérêt qui équivaut pratiquement au double du taux d'intérêt qu'elle doit elle-même payer et en octroyant à nouveau un prêt à C à un taux d'intérêt un peu plus élevé.

Le SDA n'a pas pu marquer son accord avec l'opération proposée pour les motifs suivants : (i) la grande différence de marge entre le prêt qui sera octroyé à B par A et le prêt qui sera octroyé à C, (ii) le fait qu'il n'a pas été répondu à la remarque qu'il ne semble pas logique du point de vue économique, que C se financerait auprès d'une banque pour ensuite prêter, à son tour, partiellement les fonds obtenus à C (avec une marge supérieure) et prêter l'autre partie à B et il n'a pas été répondu non plus à la question de bien vouloir expliquer ce pour quoi B et C utiliseront ces fonds, (iii) l'impression existe que l'on apporte une dette dans A uniquement pour des motifs fiscaux étrangers, à savoir A doit attirer 20 % de capitaux empruntés externes pour pouvoir être considérée comme société de financement active en vue de l'obtention d'une exonération par suite de participation à l'étranger et (iv) la caisse de reprise qui est très élevée de sorte qu'un excédent DIT naît dès le début.



## **7.14 Régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage « Tonnage Tax » pour bénéfices provenant de la navigation maritime**

Une entreprise de navigation maritime belge qui est taxée conformément à la réglementation fiscale relative au tonnage, a souhaité savoir si le résultat de la vente du nom commercial et du goodwill (relié à une certaine division) à une entreprise du groupe étrangère, peut être supposée être comprise dans la détermination des bénéfices forfaitaires dont il est question aux articles 116, 118, 119 et 120 de la Loi du 2.8.2002 et/ou l'article 26 CIR 92 est d'application en la matière.

Le régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage est une exception au régime fiscal commun et doit, pour cette raison, être interprété de manière stricte. Le fait que l'article 119, § 4 de la Loi du 2.8.2002 détermine explicitement que des plus- et moins-values sur des navires de mer sont, le cas échéant, supposées être comprises dans les bénéfices forfaitaires, tandis que la loi ne stipule en revanche rien en ce qui concerne les plus et moins-values relatives au nom commercial et au goodwill, mène à la conclusion que ces dernières ne peuvent pas être supposées être comprises dans la détermination des bénéfices forfaitaires. L'article 26 CIR 92 est bel et bien d'application dans le cas de la vente du nom commercial et du goodwill.

## **7.15 Article 18 CIR 92 convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les USA**

Un habitant du royaume belge effectue à chaque fois des services de consultance, pour de courtes périodes, sur base indépendante, pour la Banque mondiale.

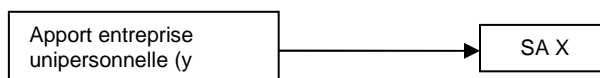
L'article 18 CPDI entre la Belgique et les USA n'est pas d'application, vu que cet article n'est pas d'application sur des activités indépendantes.

L'application des accords de siège et plus particulièrement, la convention générale en matière de privilèges et d'immunités n'est pas d'application non plus sur les consultants indépendants.

## **7.16 Articles 205/1 et suivants CIR 92 - Déduction pour revenus de brevets**

Une personne physique envisage la création d'une société, dans laquelle sera apporté la totalité de l'entreprise unipersonnelle actuelle, en même temps que 2 brevets. Une confirmation est demandée de savoir si le bénéfice de la période imposable de la société peut être réduit par la déduction pour revenus de brevets.

Le SDA était d'avis que les brevets ont été développés au sein de l'entreprise unipersonnelle. Tous les frais pour le développement ont en effet été assumés par l'entreprise unipersonnelle et les brevets ont déjà été commercialisés dans l'entreprise unipersonnelle. Le SDA était par conséquent d'avis que le droit à la déduction de brevet pour les brevets apportés ne naîtrait que si ces brevets étaient améliorés par la société.



Une société belge souhaite appliquer la déduction pour revenus de brevets sur les revenus qu'elle reçoit de la vente d'un produit.

La société dispose d'un brevet déjà octroyé, tandis qu'un deuxième brevet est encore en demande. Le brevet octroyé et le brevet en demande font partiellement double emploi.

Vu le double emploi partiel, un tiers doit utiliser tant le brevet octroyé que le brevet en demande pour pouvoir produire le produit et le commercialiser.

Le SDA était d'avis que l'article 205/2 § 2 CIR 92 ne pouvait en l'occurrence pas être appliqué sur les rémunérations pour brevets compris dans le prix de vente du produit, vu le fait que dans cet article, il est fait référence aux redevances qui seraient dues si les biens étaient produits par un tiers. Etant donné qu'il a été communiqué par le demandeur qu'un tiers a besoin des deux brevets pour pouvoir produire, il ne peut pas encore être question d'une déduction pour brevet avant que le deuxième brevet ne soit agréé.

Le demandeur a souhaité obtenir une décision anticipée concernant la déduction pour revenus de brevets conformément à l'article 205 CIR 92 pour l'utilisation de brevets lors de la conception de certains éléments.

Le SDA était d'avis que la société ne répondait pas aux conditions relatives à l'existence d'un centre de recherche, vu que les chercheurs travaillaient par le biais de leurs sociétés de management propres et par conséquent, il n'y avait pas de personnel sur le bordereau de salaires de la société même.

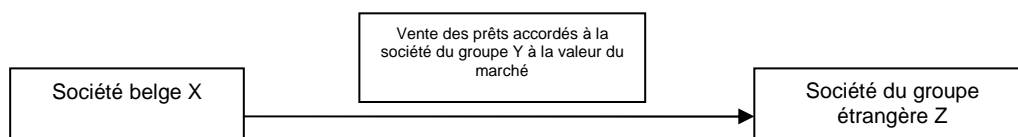
***Il a été renoncé à une demande d'appliquer la déduction pour brevets sur la base d'une méthodologie de bénéfices résiduels, parce que l'on n'est parvenu à aucun accord en ce qui concerne la fixation des revenus de brevets (entre autres la proportion de savoir-faire non-indissociablement lié au brevet, l'importance des bénéfices routiniers, ...).***

Une nouvelle demande serait introduite, dans laquelle il serait tenu compte des remarques faites par le SDA, au moment où davantage de chiffres concrets seraient disponibles.

#### **7.17 Prix de transfert**

La SA X souhaite vendre les prêts à perte, accordés à une société holding étrangère du groupe, à une autre société étrangère du groupe, sur la base de la valeur du marché. La solvabilité de la société holding avait en effet diminué. La société belge X a souhaité la garantie que la perte qui serait réalisée serait déductible à titre de frais professionnels et que la valeur du marché proposée de la vente des prêts serait « at arm's length ». Le calcul de la perte est déterminé à l'aide de l'escompte de la différence entre le taux d'intérêt du marché actuel et le taux d'intérêt contractuel pendant la durée restante des prêts.

Le SDA était d'avis qu'aucune suite favorable ne pouvait être donnée à la question posée, vu certaines dispositions contractuelles des actes de prêts (le prêteur avait le droit d'obtenir le remboursement des prêts), certains extraits du rapport annuel du Collège des gérants (profil de risque limité, garanties implicites de la société mère, ...).

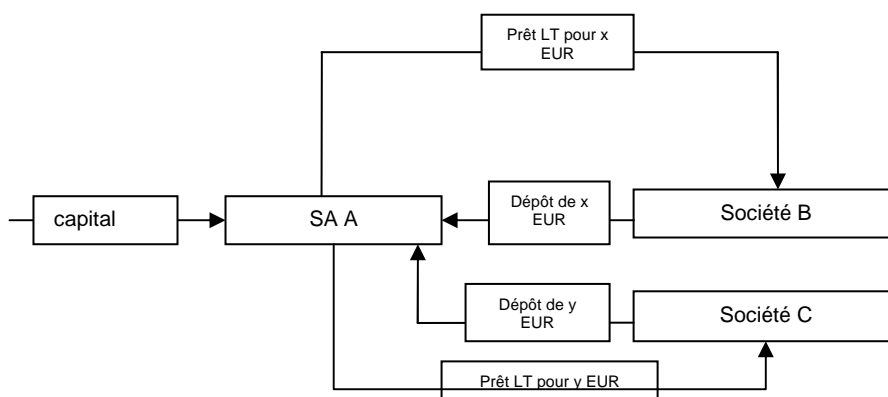


Le demandeur a souhaité créer deux centres de financement belges, chacun comportant une monnaie fonctionnelle différente, afin de limiter les risques de change.

Le SDA était d'avis que, si seul un prêt ou pratiquement pas tous les financements se déroulaient dans une certaine monnaie par le biais des sociétés concernées, un certain rendement des capitaux propres doit être utilisé comme « floor » en ce qui concerne les activités de financement intra-groupe.

Le demandeur a souhaité la garantie en ce qui concerne le caractère « at arm's length » de la politique des intérêts en ce qui concerne les conventions d'emprunt qu'elle a contractées.

Le SDA était d'avis qu'aucune décision positive ne pouvait être donnée étant donné qu'il a été constaté pendant l'examen que les montants que la société concernée avait accordés à titre d'emprunt à long terme à plusieurs sociétés du groupe à titre de dépôt avaient été remboursés par ces mêmes sociétés. Le SDA était d'avis que cela n'était pas conforme à la gestion normale d'entreprise. Le demandeur n'a pas pu justifier le caractère commercial de ces transactions.

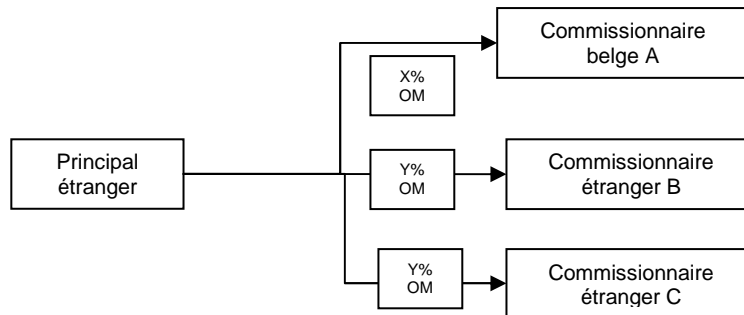


Le demandeur demande la confirmation que le taux d'intérêt qui sera appliqué sur les emprunts intra-groupe qui lui sont accordés, est conforme au principe de pleine concurrence et par conséquent, ne peut pas être considéré comme un avantage anormal ou bénévole obtenu ou octroyé au sens des articles 26 et 79 combiné à l'article 207 CIR 92.

Le SDA était d'avis qu'aucune décision positive n'a pu être donnée étant donné que, pour la détermination du spread qui serait appliqué sur l'emprunt, le rating de la société emprunteuse a été assimilé, sans plus, au rating du groupe.

La demande visait entre autres à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que la rémunération réalisée par la SA A pour ses activités de commissionnaire, répond au caractère « at arm's length » au sens de l'article 185 § 2 du CIR 92 et ne forme pas d'avantage anormal ou bénévole en soi au sens des articles 26 et 79 combiné à l'article 207 du CIR 92.

Le SDA était d'avis que le pourcentage proposé par le demandeur à la marge opérationnelle ne pouvait pas être accepté en raison du fait que cela ne correspondait pas à la politique du groupe menée en matière de prix de transfert. Le SDA a également proposé d'augmenter le pourcentage proposé pour le faire correspondre au pourcentage qui revient aux autres pays où des sociétés commissionnaires sont actives.



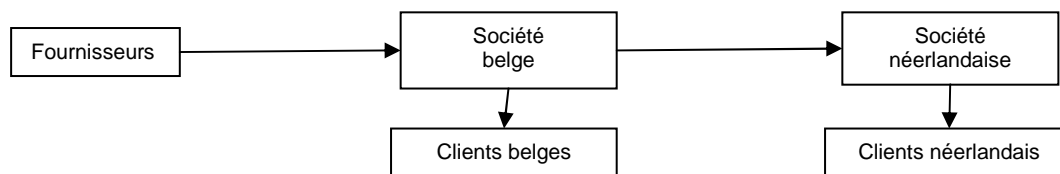
La demande visait entre autres à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que : (i) le capital social complet et les primes d'émission doivent être considérés à titre de capitaux propres sur lesquels la déduction pour capital à risque peut être appliquée conformément à l'article 205ter CIR 92 (ii) l'apport décrit dans cette décision ne sera pas considéré comme un avantage anormal reçu d'une société étrangère conformément à l'article 207 CIR 92 (iii) le taux qui sera appliqué par la SA X sur le financement qu'elle a fourni, est conforme au principe de pleine concurrence et ne donne pas lieu à l'adaptation du résultat fiscal de la SA X comme visé aux articles 26, 185, § 2 et 207 CIR 92.

Le SDA était d'avis que l'opération était uniquement inspirée par des considérations fiscales et visait un abus en matière d'intérêts notionnels étant donné que seul un prêt était fourni par la société dont le taux d'intérêt est inférieur à la déduction des intérêts notionnels, alors qu'il ressort de tous les documents que l'objectif de la société est de devenir le centre financier du groupe.

La question a été posée de savoir si une rémunération pour le financement intra-groupe, qui était basée sur un CUP interne (« Cost of funding » du groupe), auquel seules des adaptations ont été apportées pour d'éventuels risques pays peut être considérée comme étant conforme au marché.

Le SDA n'a pas pu accepter cette approche parce que la personne ayant posé la question n'a pas pu prouver de manière suffisante que les sociétés du groupe concernées pouvaient être considérées comme ayant la même solvabilité.

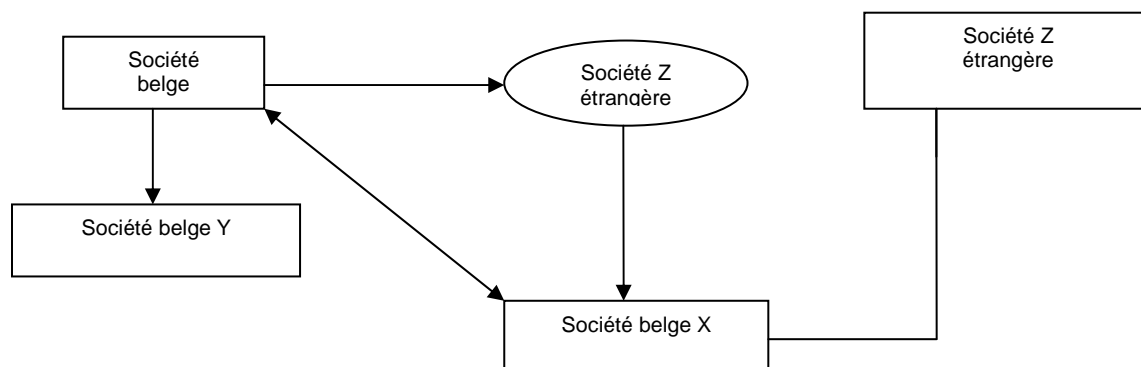
Détermination des prix de transfert entre une société belge et sa société filiale néerlandaise pour la revente de matériel électronique, basée sur la marge brute réalisée par l'entreprise belge lors de la vente à des tiers.



Malgré la bonne volonté du SDA pour parvenir à une solution pragmatique, aucune demande n'a finalement été introduite.

Après cession interne d'une immobilisation incorporelle par une société belge à son établissement stable étranger, par laquelle la plus-value constituée n'a pas été considérée comme étant réalisée, la société belge voulait une scission partielle, suivie

par une fusion de la société belge (dans laquelle seuls les éléments se trouvaient encore qui appartenaient auparavant à l'établissement stable) avec une société étrangère.



Etant donné que le SDA et le demandeur avaient un avis différent quant à certains effets de ces opérations, le demandeur a décidé de ne pas introduire de demande.

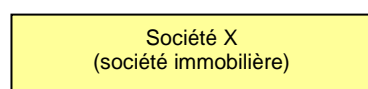
Un dossier relatif aux effets fiscaux d'une nouvelle structure principale n'a finalement pas mené à une demande formelle étant donné que le SDA n'a pas pu être d'accord avec la motivation sur le plan de la substance économique (plus précisément, en ce qui concerne le fait d'assumer les risques par ledit commettant).

## 7.18 Droits d'enregistrement

### **Apport et scission partielle des biens immobiliers à partir d'une société immobilière suivie par un échange d'actions – Possibilité d'application de l'article 18, § 2 ou 130 C. Enreg.**

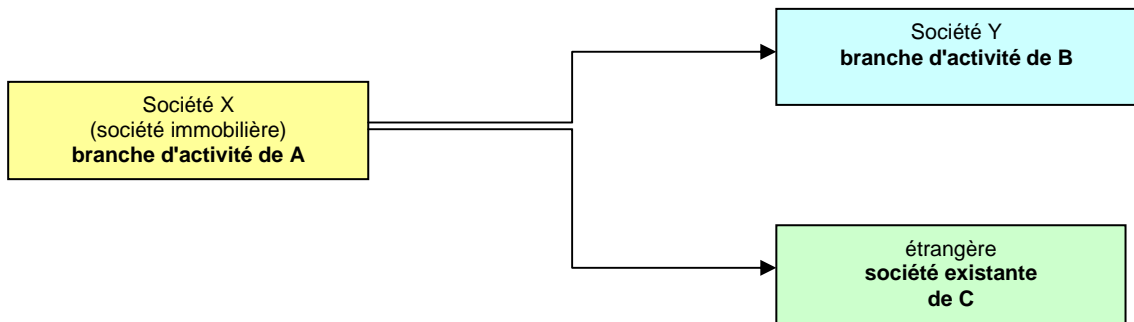
Afin d'optimiser le processus décisionnel, les actionnaires de la société X souhaitent restructurer de sorte que chaque branche de famille puisse gérer ses propres projets immobiliers dans des entités séparées.

Situation existante



Tout d'abord, les actionnaires de la société X souhaitent scinder partiellement de la manière suivante :

- conservation de la société X, destinée pour la branche de famille de A :
- création de la société Y, destinée pour la branche de famille de B :
- apport dans la société Z, une société existante de C.



- suivie par un échange d'actions
- poursuivre les activités est très peu clair et même improbable
- il est clair que par ces opérations, seul le partage des biens immobiliers de deux branches de famille est visé
- la cession des actions a déjà été convenue lors de la préparation des opérations
- perception droit de vente possible en application de l'article 130 C. Enreg.
- perception droit de vente possible en application de l'article 18, § 2 C. Enreg.
- perception droit de partage possible en application de l'article 18, § 2 C. Enreg.

Ensuite, les actionnaires souhaitent échanger les participations dans les sociétés X, Y et Z sans soulte en argent.

Les demandeurs établissent que la restructuration prévue sera suivie par la vente réciproque des actions des sociétés X, Y et Z « à bourse fermée » (échange sans soulte en argent).

En vertu des éléments de la demande, la question peut être posée de savoir s'il ne s'agit pas plutôt ici du partage du patrimoine familial en 2 branches que de la poursuite de l'une ou l'autre activité.

A la fin des opérations, il y aura 3 sociétés, et leur valeur sera répartie correctement parmi les deux branches de famille.

La conclusion est également que l'objectif ne consiste pas en le soutien des activités des sociétés absorbantes et qu'il est plus que probable que les activités immobilières de la société X seront arrêtées après la réalisation d'un certain nombre de projets vagues. Nulle part il n'est clairement indiqué que l'objectif existe de continuer à investir dans la société X.

Pour l'équipe enregistrement, il est clair que seul le partage des biens immobiliers parmi les branches de famille est visé, par lequel la cession des actions a déjà été convenue lors de la préparation des opérations. (cession-apport-crétion société)

Les opérations proposées sont visées dans In Werdefroy, F. Droits d'enregistrement. 2006-2007, volume II, P. 1373, n° 1109/3, qui traite du fait de savoir si le droit de vente de l'article 44 C. Enreg. doit être perçu ou non. Tout affectio societatis fait en effet défaut dès le départ dans le chef des apporteurs, soit les associés/frères actuels de la société X. En l'occurrence, les actionnaires détiennent des actions dans la société qui cède les biens immobiliers, de sorte qu'en l'occurrence, le droit de partage soit exigible.

L'article 130 C. Enreg. peut également être mentionné : « L'acquisition par un ou plusieurs associés, autrement que par voie d'apport en société, d'immeubles situés en Belgique provenant d'une société par actions, d'une société coopérative donne lieu, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les ventes. »

Cet article stipule par conséquent que l'obtention des biens immobiliers d'une SA par un associé est soumise au droit de vente. Cependant, il s'agit dans ce dossier, de l'obtention de biens immobiliers par d'autres sociétés de sorte que le droit d'apport (0 % sauf si apport mixte) soit en principe d'application.

Cependant, la question peut être posée s'il ne s'agit pas de l'obtention de biens immobiliers par des sociétés « fictives ». Werdefroy stipule dans le n° 1091/3 en ce qui concerne les partages, ce qui suit : « Pour éviter la fraude : « La doctrine et la jurisprudence s'accordent à ce sujet » - lit-on dans l'Exposé des motifs de la Loi du 30 août 1913 - « que, lorsqu'un bien immobilier a fait l'objet d'un apport dans une société jouissant de la personnalité juridique, chaque associé peut en devenir ultérieurement propriétaire, soit par l'acquisition des parts ou actions de ses coassociés, soit par le partage de l'avoir social, sans que le droit proportionnel établi ne soit dû pour les aliénations d'immeubles. *L'expérience a démontré que le Trésor a tout à craindre d'une doctrine qui permet d'éviter le paiement des droits de mutation par la création de sociétés fictives. Une disposition spéciale s'imposait dès lors.* » Dans l'Exposé des motifs de la Loi du 23 décembre 1958, on a à nouveau insisté sur la nécessité d'éviter que des personnes, sous le couvert de sociétés, puissent être propriétaires de biens immobiliers à titre onéreux sans payer le droit de mutation ».

D'après les données de cette demande, il peut raisonnablement être déduit que cela concerne en essence, pour les demandeurs, le partage des biens immobiliers de la société X parmi différentes sociétés/branches de famille, par lequel les biens immobiliers qui demeurent dans la société X, se retrouvent finalement également dans une branche de famille.

La possibilité existe que, comme cité ci-avant, le droit de vente soit à l'ordre du jour en application de l'article 130 C. Enreg. Pour le moins, les opérations d'apport et de scission partielle suivies par un échange d'actions (également dans la société apporteuse) donnent la possibilité à l'administration de requalifier l'ensemble des opérations comme un partage des biens immobiliers entraînant une perception de 1 % en application de l'article 109 et suivants C. Enreg. et par analogie des numéros 533, 543/7 et 1109<sup>3</sup> de Werdefroy. Une décision favorable ne peut pas être remise.

## 8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES EN 2011

### 8.1 Introduction

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

### 8.2 Demandes introduites en 2011

#### 8.2.1 Demandes introduites

Tableau 1 : Demandes introduites de 2008 à 2011

<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
<b>2011</b>			
<b>DEMANDES</b>	<b>TOTAL</b>	<b>NEERLANDAIS</b>	<b>FRANCAIS</b>
Dossiers introduits	592	445	147
Dossiers traités	635	472	163



*Tableau 2 : évolution du nombre de demandes de 2003 à 2011*

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
241	217	375	570	553	465	500	576	592

Tableau 3 : nature des demandes introduites

**DEMANDES OFFICIELLES - TYPES DEMANDES - PERIODE 2011**

	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
<b>CD</b>	106	351	<b>457</b>
<b>MELANGE</b>	10	41	<b>51</b>
<b>TVA</b>	13	27	<b>40</b>
<b>ENR/SUCC.</b>	18	24	<b>42</b>
<b>DOUANE</b>	0	1	<b>1</b>
<b>AUTRES</b>	0	1	<b>1</b>
	<b>147</b>	<b>445</b>	<b>592</b>

<b>Matière</b>	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	21	123	<b>144</b>
CD - Prix de Transfert	18	68	<b>86</b>
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	6	<b>12</b>
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	66	<b>80</b>
CD - Rev.& Pr.Mobilier	11	13	<b>24</b>
CD - RDT & PV 192 CIR92	3	5	<b>8</b>
CD - Tonnagetax	0	3	<b>3</b>
CD - Stock Options	1	4	<b>5</b>
CD - Tax Shelter	3	3	<b>6</b>
CD - 205 Intérêts notionnels	3	7	<b>10</b>
CD - 205 Brevets	3	7	<b>10</b>
CD - Rémunérations	11	26	<b>37</b>
CD - Frais Professionnels	11	26	<b>37</b>
CD - Autres	9	33	<b>42</b>
TVA	15	29	<b>44</b>
Enregistrement	18	24	<b>42</b>
Douanes	0	1	<b>1</b>
Autres	0	1	<b>1</b>
	<b>147</b>	<b>445</b>	<b>592</b>

**DEMANDES OFFICIELLES - TYPE DECISIONS - PERIODE 2011**

	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
<b>CD</b>	118	386	<b>504</b>
<b>MELANGE</b>	18	41	<b>59</b>
TVA	12	22	34
<b>ENR/SUCC.</b>	14	21	<b>35</b>
<b>DOUANE</b>	0	2	<b>2</b>
<b>AUTRES</b>			
	<b>162</b>	<b>472</b>	<b>634</b>

<b>Matière</b>	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	15	149	<b>164</b>
CD - Prix de Transfert	25	74	<b>99</b>
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	6	<b>12</b>
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	19	70	<b>89</b>
CD - Rev.& Pr.Mobilier	15	15	<b>30</b>
CD - RDT & PV 192 CIR92	4	5	<b>9</b>
CD - Tonnagetax	0	3	<b>3</b>
CD - Stock Options	2	6	<b>8</b>
CD - Tax Shelter	5	3	<b>8</b>
CD - 205 Intérêts notionnels	3	5	<b>8</b>
CD - 205 Brevets	1	7	<b>8</b>
CD - Rémunérations	9	25	<b>34</b>
CD - Frais Professionnels	13	20	<b>33</b>
CD - Autres	17	36	<b>53</b>
TVA	14	25	<b>39</b>
Enregistrement	14	21	<b>35</b>
Douanes			
Autres	0	2	<b>2</b>
	<b>162</b>	<b>472</b>	<b>634</b>

## 8.2.2 Délai de décision

La durée de traitement des décisions anticipées prises durant l'année 2011 s'élève en moyenne à 71 jours calendrier.

## 8.2.3 Nature des décisions

Tableau 4 : Nature des décisions prises en 2011

Mixte	0	0%
Favorable	556	87.7%
Défavorable	5	0,7%
Irrecevable	6	0.9%
Désistement	68	10.7%

## 8.3 Demandes de « prefilings »

Tableau 5 : Evolution du nombre de demandes de prefilings de 2008 à 2011

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
2011			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	951	640	311
Dossier traités	794	609	185

Tableau 6 : nature des demandes de prefilling introduites

**PREFILINGS - TYPE INTRODUCTION - PERIODE 2011**

	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
<b>CD</b>	247	502	<b>749</b>
<b>MELANGE</b>	25	79	<b>104</b>
<b>TVA</b>	24	31	<b>55</b>
<b>ENR/SUCC.</b>	14	26	<b>40</b>
<b>DOUANE</b>	0	1	<b>1</b>
<b>AUTRES</b>	0	2	<b>2</b>
	<b>310</b>	<b>641</b>	<b>951</b>

<b>Matière</b>	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	39	137	<b>176</b>
CD - Prix de Transfert	26	76	<b>102</b>
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	11	<b>17</b>
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	20	78	<b>98</b>
CD - Rev.& Pr.Mobilier	18	14	<b>32</b>
CD - RDT & PV 192 CIR92	5	11	<b>16</b>
CD - Tonnagetax	0	1	<b>1</b>
CD - Stock Options	0	3	<b>3</b>
CD - Tax Shelter	4	7	<b>11</b>
CD - 205 Intérêts notionnels	2	8	<b>10</b>
CD - 205 Brevets	4	14	<b>19</b>
CD - Rémunérations	16	30	<b>46</b>
CD - Frais Professionnels	15	21	<b>36</b>
CD - Autres	15	68	<b>83</b>
TVA	26	34	<b>60</b>
Enregistrement	14	26	<b>40</b>
Douanes	0	1	<b>1</b>
Autres	0	2	<b>2</b>
Indéterminé	100	99	<b>199</b>
	<b>310</b>	<b>641</b>	<b>951</b>

**PREFILINGS - TYPE CLOTURE - PERIODE 2011**

	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
<b>CD</b>	186	516	<b>702</b>
<b>MELANGE</b>	14	57	<b>71</b>
<b>TVA</b>	15	35	<b>50</b>
<b>ENR/SUCC.</b>	8	20	<b>28</b>
<b>DOUANE</b>	0	1	<b>1</b>
<b>AUTRES</b>	0	3	<b>3</b>
	<b>223</b>	<b>632</b>	<b>855</b>

<b>Matière</b>	<b>F</b>	<b>N</b>	<b>Total</b>
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	35	126	<b>161</b>
CD - Prix de Transfert	15	79	<b>94</b>
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	7	8	<b>15</b>
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	87	<b>101</b>
CD - Rev.& Pr.Mobilier	10	20	<b>30</b>
CD - RDT & PV 192 CIR92	0	11	<b>11</b>
CD - Tonnagetax	0	1	<b>1</b>
CD - Stock Options	1	3	<b>4</b>
CD - Tax Shelter	2	4	<b>6</b>
CD - 205 Intérêts notionnels	2	9	<b>11</b>
CD - 205 Brevets	2	15	<b>18</b>
CD - Rémunérations	12	28	<b>40</b>
CD - Frais Professionnels	15	27	<b>42</b>
CD - Autres	21	65	<b>86</b>
TVA	16	39	<b>55</b>
Enregistrement	8	20	<b>28</b>
Douanes	0	1	<b>1</b>
Autres	0	3	<b>3</b>
Indéterminé	63	86	<b>149</b>
	<b>223</b>	<b>632</b>	<b>855</b>

## 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 2011

**Tableau 1** : déclarations reçues en 2011 et montants déclarés par matière

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Rev. Prof.	TVA	Autres	Total
1573	75.038.633,44	6.291.692,39	311.966.117,97	<b>393.296.443,80</b>

**Tableau 2** : nombre total de déclarations introduites et montants déclarés du 1.1. 2006 au 31.12.2011

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
7308	250.430.794,28	42.293.867,32	1.559.173.859,88	<b>1.851.898.521,48</b>

**Tableau 3** : nombre de dossiers et montants régularisés en 2011

Montants régularisés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
1942	72.650.241,72	5.420.042,92	470.295.776,26	<b>548.366.060,90</b>

### 3. Statistiques 2006 - 2011

#### 1. Le nombre de déclarations souscrites : 7308

##### 1.1 Le montant des bases imposables déclarées :

Bases imposables déclarées			
Revenus professionnels	Tva	Autres	Total
€ 250.430.794,28	€ 42.293.867,32	€ 1.559.173.859,88	<b>€ 1.851.898.521,48</b>

##### 1.2 Le nombre de dossiers régularisés, le montant des prélèvements perçus et sa répartition :

Nombre de dossiers régularisés : 6.654

Montant des prélèvements				
Rev. prof.	Taxe communale	Taxe agglo	Tva	Rev. mobiliers
€ 63.321.149,24	€ 11.494.278,15	€ 501.325,71	€ 8.356.626,84	€ 275.878.129,43
Succession	Enregistrement	Rev. immobiliers	Autres	Total
€ 95.547.813,31	€ 152.621,22	€ 1.544.429,76	€ 80.112,71	<b>€ 456.876.486,37</b>

##### 1.3 Les impôts régionaux et leur répartition :

Impôts régionaux		
	Succession	Enregistrement
Flandre	€ 60.202.852,80	€ 15.121,22
Wallonie	€ 19.718.777,41	€ 0,00
Bruxelles	€ 15.626.183,10	€ 137.500,00
<b>Total</b>	<b>€95.547.813,31</b>	<b>€ 152.621,22</b>

### 4. Commentaire

L'on peut constater une diminution du nombre de dossiers introduits en 2011 par rapport à 2010. Il s'agit néanmoins de la deuxième année en importance des sommes déclarées depuis le début de l'entrée en vigueur de la régularisation. La forte augmentation du nombre de dossiers introduits en 2010 avait créé un retard dans le traitement des dossiers qui a été largement résorbé en 2011 ce qui se traduit par un nombre de dossiers et des montants régularisés en 2011 aussi importants qu'en 2010.



# TABLE DES MATIERES

## PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

<b>1.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>Historique .....</b>	<b>3</b>
2.1	Commission des accords fiscaux préalables .....	3
2.1.1	Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92). ....	3
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>6</b>
3.1	Définition .....	6
3.2	Délai d'introduction et décision .....	6
3.3	Cas exclus .....	7
3.4	Matières exclues .....	7
3.5	Durée de la décision anticipée .....	8
<b>4.</b>	<b>Description fonctionnelle.....</b>	<b>9</b>
4.1	Service compétent .....	9
4.2	Pouvoir de décision .....	9
4.3	Traitement des demandes .....	9
4.3.1	Généralités .....	9
4.3.2	Système de "prefiling meetings" .....	10
4.3.3	Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale.....	10
4.3.4	Organigramme du SDA.....	11
4.3.5	Collaborateurs .....	14
4.3.6	Publication des décisions.....	14
<b>5.</b>	<b>Lacunes constatées par le SDA dans le droit positif belge.....</b>	<b>15</b>
5.1	Fonds commun de placement français ayant une « politique de placement flexible.....	15
5.2	Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée.....	15
<b>6</b>	<b>Décisions présentant un intérêt particulier.....</b>	<b>18</b>
6.1	Contract d'assurance vie 'multi-supports'.....	18
6.2	Profit Participating Loan 'PPL'.....	18
6.3	Activité de jeu en ligne.....	18
6.4	Qualification comme société.....	19
6.5	Plus values sur actions.....	19
6.6	Réorganisations.....	20
6.7	Remise de dette.....	21
6.8	Articles 205bis à 205 novies CIR – Déduction pour capital à risque.....	23
6.9	C.D. Art. 194ter CIR – Taxes Schelster.....	24

6.10	Art. 207, 2ème alinéa CIR – Avantages anormaux ou bénévoles obtenus.....	25
6.11	C.D. Article 15, § 3 CPDI Belgique – et l'Etat de résidence respectif du personnel navigant en mer (Danemark, Philippines, Ghana, Croatie, Lettonie, Autriche, Pologne, Russie et le Royaume-Uni).....	26
6.12	Articles 205/1 et suivants CIR – Déduction pour revenus de brevets.....	27
6.13	Transfer Pricing.....	27

## **7 Opérations soumises au SDA mais non acceptées..... 30**

### En matière de contributions directes

7.1	Indemnité forfaitaire – rémunération.....	30
7.2	Revenus mobiliers.....	30
7.3	Plus-values internes.....	30
7.4	Absence de substance économique : contrat de prête-nom.....	31
7.5	Plus-values internes.....	31
7.6	Plus-value de cessation.....	40
7.7	Droits d'auteur.....	41
7.8	Taxabilité du prix du mémoire.....	42
7.9	Rétrocession des rémunérations d'administrateur.....	43
7.10	Réorganisations.....	44
7.11	Irrecevable – pas préalable.....	47
7.12	Art. 26 et 184 CIR .....	47
7.13	Art. 250ter (déduction capital à risque) et 207, 2 <sup>ième</sup> alinéa (avantage anormal ou bénévole) CIR.....	48
7.14	Régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage « Tonnage Tax » pour bénéficiaires provenant de la navigation maritime.....	49
7.15	Article 18 convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les USA.....	49
7.16	Articles 205/1 et suivants CIR – Déduction pour revenus de brevets.....	49
7.17	Prix de transfert.....	50
7.18	Droits d'enregistrement.....	53

## **8. Statistiques relatives aux demandes introduites en 2011..... 56**

8.1	Introduction.....	56
8.2	Demandes introduites en 2011 .....	56
8.2.1	Demandes introduites.....	56
8.2.2	Délais de décision .....	60
8.2.3	Nature des décisions.....	60
8.3	Demandes de « prefilings » .....	60

## **PARTIE II : REGULARISATIONS**

<b>1.</b>	<b>Cadre légal .....</b>	<b>63</b>
<b>2.</b>	<b>Statistiques 2011.....</b>	<b>63</b>
<b>3.</b>	<b>Statistiques 2006 - 2011 .....</b>	<b>64</b>
<b>4.</b>	<b>Commentaire.....</b>	<b>64</b>