

SPF FINANCES

**Service des décisions
anticipées en matières
fiscales**

RAPPORT ANNUEL 2012

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^{er} alinéa, CIR 92).

- les opérations visées aux art. 46, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, art. 211, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, art. 269, § 1, 6^{ème} 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^{er}, § 1^{er} de cet arrêté.

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

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission:

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

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

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants:

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

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

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

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

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

- la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002, 2^e édition) - ci-après nommée: "la Loi";
- l'arrêté royal du 9.1.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.1.2003, 2^e édition);

- l'arrêté royal du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3^e édition);
- l'arrêté royal du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003);
- l'arrêté ministériel du 15.5.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.6.2003).

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

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

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

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

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

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, 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^{ème} édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'alinéa 1^{er}, 2 (voir point 3.4).

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

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

3.4 Matières exclues

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

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

1. *« les taux d'imposition et le calcul des impôts;*
2. *les montants et pourcentages ;*
3. *la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions;*
4. *les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ;*

5. *les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement;*
6. *les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt;*
7. *les bases forfaitaires de taxation. »*

3.5 Durée de la décision anticipée

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

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

« 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

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^{ème} alinéa de la Loi, le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées.

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

Le quorum des présences mentionné dans le règlement approuvé par le Ministre des Finances est de l'ordre de 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^{er} janvier 2003 et le 31 décembre 2004, le SDA rénové traite lui-même toutes les demandes et en toute autonomie.

Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13 août 2004.

Cet article permet au SDA de se faire assister par des agents des administrations et des services compétents du SPF Finances.

Dans certains cas (par exemple, pour des questions de principe, pour déterminer la relation privé – profession d'un bien immeuble) le SDA fait appel à d'autres fonctionnaires du SPF Finances afin d'obtenir un avis. Si le SDA ne partage pas cet avis, c'est la voie de la concertation qui est utilisée car il n'est en effet pas souhaitable que des services du SPF Finances puissent avoir des positions divergentes. Cependant, le SDA n'est pas obligé de se conformer à ces avis et prendra seule la décision finale.

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.

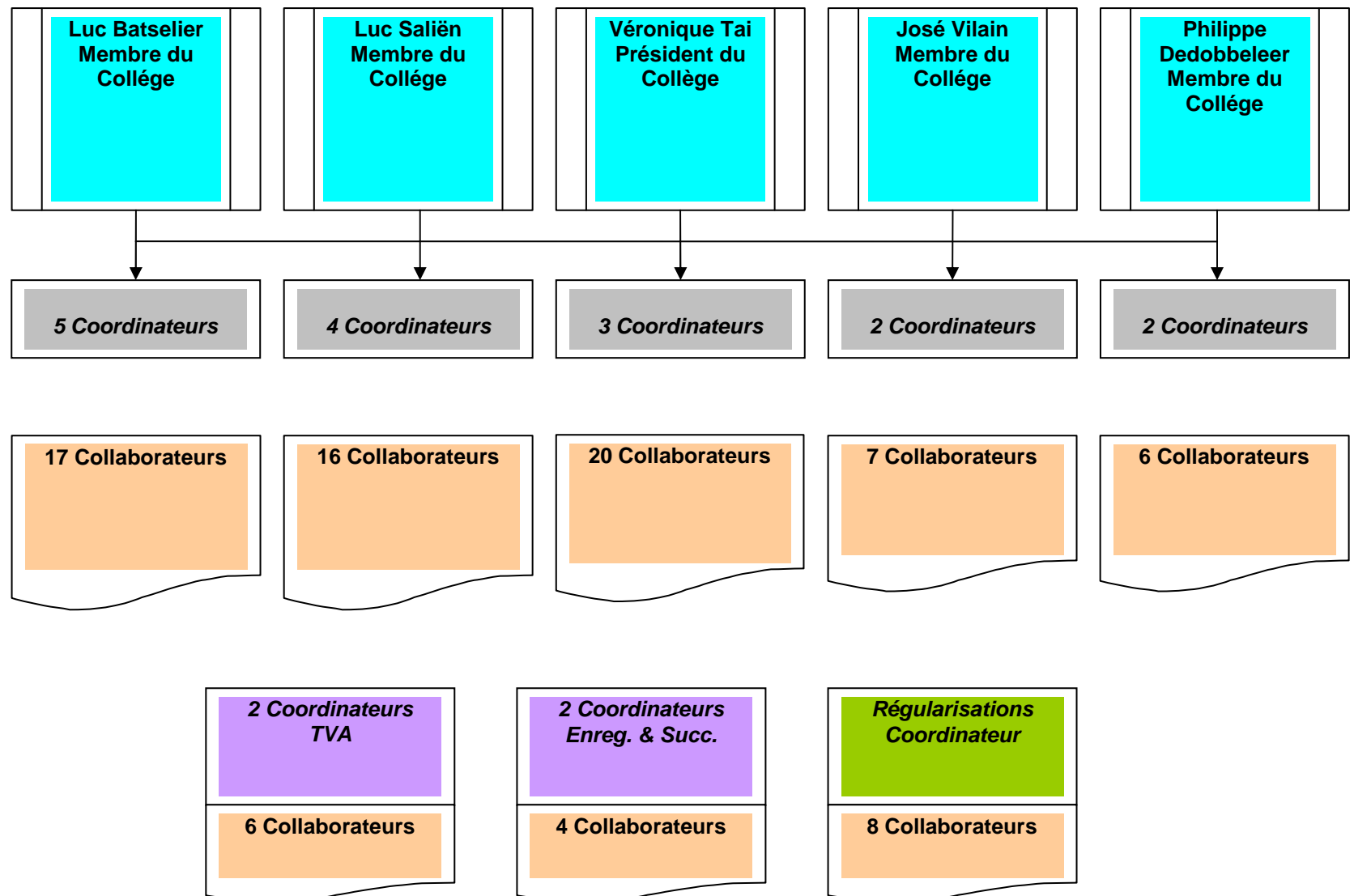
Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors placé à l'ordre du jour du Collège.

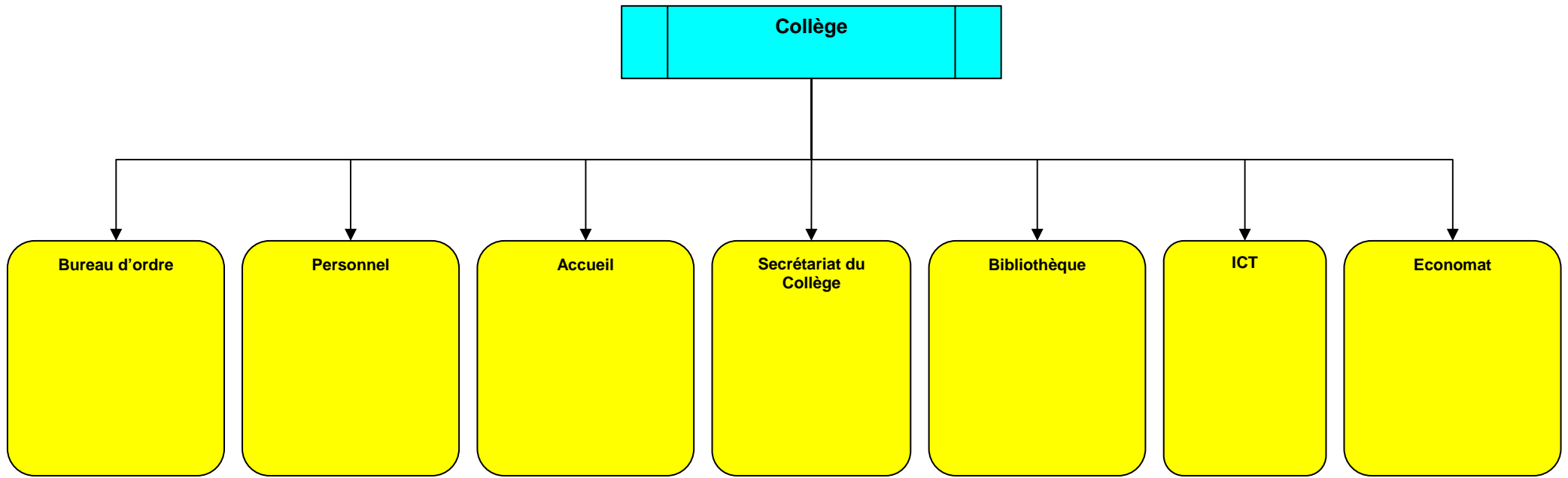
Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. Pendant la période de vacances, on a tenu compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

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 2012 de 5 membres, trois francophones et deux 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 31.12.2012 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	38	Contributions directes	29
TVA	4	TVA	4
Documentation patrimoniale	5	Documentation patrimoniale	3
Douanes et accises	1	Douanes et accises	0
Niveau C	12	Niveau C	4
Total :	60	Total :	40

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).

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.

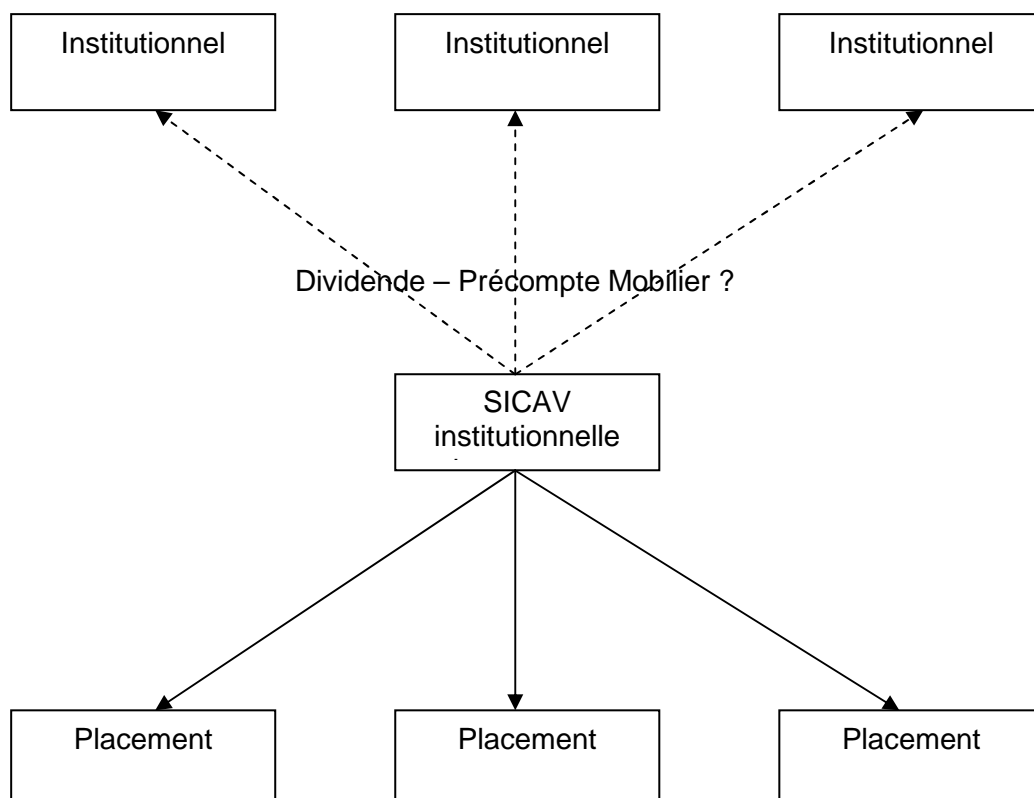
5.1 C.D. Thin Cap

La nouvelle législation « thin cap » (articles 198, §1, 11° et 198, §3 et §4 CIR 92) pose de nombreuses questions au sujet de l'interprétation du texte. Quelques exemples des questions soulevées :

- ◆ la nouvelle réglementation « thin cap » exclut de son champ d'application les sociétés de leasing mobilier, lorsque celles-ci sont reconnues conformément à l'AR n. 55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement. On peut s'interroger sur la question de savoir pourquoi le leasing immobilier n'est pas traité de la même manière, étant donné que la loi du 4 mars 2012 relative à la Centrale des Crédits aux Entreprises organise la même reconnaissance en ce qui concerne le leasing immobilier.
- ◆ la nouvelle réglementation « thin cap » exclut de son champ d'application les sociétés de leasing immobilier, du moins lorsque celles-ci sont actives dans « le secteur financier ». La notion de « secteur financier » n'est pas définie. L'exposé des motifs de la loi-programme (I) du 29.03.2012 crée la confusion, parce qu'elle se réfère à « un contrôle permanent prudentiel » par la BNB ou la FSMA. En ce qui concerne le leasing, toutefois jamais il n'a été question de contrôle sur base individuelle des sociétés de leasing.
- ◆ la nouvelle réglementation « thin cap » détermine les fonds propres à prendre en considération pour le rapport de 5 :1. Pour déterminer ces fonds propres à prendre en considération, il semble logique de partir (ou de fixer la limite inférieure au) du capital libéré sans tenir compte des pertes reportées et des pertes de l'exercice comptable.
- ◆ la réduction de capital formelle (par apurement des pertes) est traitée de façon désavantageuse sous la nouvelle réglementation « thin cap », parce que le capital libéré à prendre en considération est plus faible pour le rapport de 5 :1.
- ◆ le renvoi à l'article 56, §2, 2°, CIR 92 concerne uniquement les établissements de crédit qui sont établis comme personne morale au sein de l'EEE et leurs succursales au sein de l'EEE. Une personne morale établie à l'extérieur de l'EEE ne peut pas être prise en considération au sens de l'article 56, §2, 2°, CIR 92, même s'il a déjà un établissement au sein de l'EEE.

5.2 C.D. SICAV institutionnelle – précompte mobilier

Plusieurs demandes ont été introduites visant à obtenir la confirmation que la renonciation au précompte mobilier prévue à l'article 106, §7 AR/CIR92 est applicable à la SICAV institutionnelle visée à l'article 99 de la Loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, alors que cette renonciation n'est prévue qu'en faveur des sociétés d'investissement visées aux articles 114, 118 et 119quinquies de la loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers.



Compte tenu de l'absence d'actualisation de la disposition en cause, le SDA n'a pu octroyer cette confirmation.

5.3 C.D. Titres à revenus fixes

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

De nombreuses interrogations demeurent ainsi, notamment quant au traitement fiscal au regard des articles 2, §1^{er}, 8°; 19, §2; 266 et 280 CIR92, d'obligations dont le rendement est aléatoire (fonction de l'évolution de tel indice boursier ou de telles actions, ...).

5.4 TVA - Article 44, § 3, 2°, du CTVA - Exception à l'exemption relative à la location immobilière de machines et outillages fixés à demeure

Conformément à l'article 135, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28/11/2006 relative au système commun de TVA (anciennement article 13, B, sous b), 3, de la sixième directive TVA), les locations d'outillages et de machines fixés à demeure sont exclues de l'exonération qui est prévue par l'article 135, paragraphe 1, sous l), de cette même directive et qui concerne l'affermage et la location de biens immeubles .

La location de tels biens est par conséquent soumise à la taxe.

Cette disposition communautaire, qui devait être transposée par les Etats membres dans leur droit national au plus tard au 1^{er} janvier 1978 (cf. article 1^{er} de la sixième directive TVA), ne figure toujours pas dans le CTVA belge.

A cet égard, il doit toutefois être rappelé que la jurisprudence (v. arrêt Becker, 19 janvier 1982, affaire C-8/81, point 49) et la doctrine accordent un effet direct aux dispositions d'une directive qui n'ont pas été transposées en droit national, lorsque ces dispositions sont suffisamment claires, précises et inconditionnelles. Cet effet direct revient à permettre à tout intéressé d'invoquer directement les dispositions de la directive pour les appliquer à sa situation particulière, quand bien même ces dispositions n'auraient pas été transposées dans le droit national de l'intéressé, ce à quoi l'administration ne peut s'opposer.

Dans une situation où un demandeur a revendiqué l'effet direct de l'article 135, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112/CE, le SDA a fait droit à sa demande et a considéré que la location d'installations photovoltaïques immobilisées par nature peut être intégralement soumise à la TVA et ouvre droit à déduction des taxes ayant grevé les frais d'installation de ces panneaux.

5.5 TVA - Article 11 du CTVA

L'article 11 du Code de la TVA prévoit que, n'est pas considérée comme une livraison, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant. L'article 18, §3, du Code est le pendant de l'article 11 en matière de prestations de services.

Ces dispositions résultent de l'exercice, par le Législateur belge, de la faculté laissée aux Etats membres par les articles 19 et 29 de la directive 2006/112/CE de ne pas considérer comme livraison ou prestation de services les opérations intervenues à l'occasion du transfert d'une entreprise ou d'une branche d'activités de celle-ci.

Aucune exception n'est prévue lorsque le cessionnaire est un assujetti sans droit à déduction mais la directive laisse la possibilité aux Etats membres de prendre des dispositions correctrices pour éviter les fraudes, les abus ou les distorsions de concurrence (par exemple, si cédant ou cessionnaire disposent de droits à déduction d'une ampleur différente (v. article 19, alinéa 2, de la directive 2006/112/CE)), ce que le Législateur belge a traduit en excluant l'application des articles 11 et 18, §3, lorsque le cessionnaire ne dispose d'aucun droit à déduction.

Les articles 11 et 18, 3 sont dès lors exclus en Belgique, notamment en cas de transfert entre assujettis totalement exemptés (en cas, par exemple, d'absorption d'une banque,

d'une société d'assurances ou d'une société immobilière, par une autre banque, société d'assurances ou société immobilière, sans droit à déduction).

Certes, lorsqu'une telle opération comporte des *livraisons de biens* qui ont été affectés exclusivement à une activité exemptée par l'article 44 et si ces biens n'ont pas ouvert droit à déduction, ou encore lorsqu'elle concerne une cession/concession de clientèle afférente à une opération exemptée, une exemption est prévue par l'article 44, § 2, 13°, du Code de la TVA.

Outre que l'exemption prévue par l'article 44, §2, 13° du Code ne soit pas conforme à la directive (cfr arrêt C-242/08 *Swiss RE Germany Holding GmbH*, du 22 octobre 2009) en ce qu'elle concerne la clientèle, le dispositif belge des articles 11 et 18, §3, est susceptible de générer, dans les exemples donnés ci-avant, une tva sur ceux des éléments cédés qui constituent des prestations de services (marques commerciales, brevets, licences, logiciels spécifiques, par exemple), TVA qui ne pourrait être déduite par le cessionnaire exerçant une activité exemptée sans droit à déduction.

Tel n'est pas le but recherché par la directive et n'était pas davantage l'objectif du Législateur belge. L'administration admet néanmoins dans un tel cas la non perception de la taxe, mais cela reste toujours une solution *contra legem*.

Dans cet ordre d'idées, le SDA a décidé que les apports effectués par une société d'assurance X à deux nouvelles sociétés, X1 Vie et X2 Non Vie ne pouvaient pas bénéficier de l'application des articles 11 et 18, § 3, du CTVA dans la mesure où les deux sociétés qui recevaient les apports étaient des assujettis sans droit à déduction.

Le SDA a néanmoins admis dans ce dossier que ces apports pouvaient bénéficier de l'article 44, § 2, 13°, du CTVA même si certains actifs apportés (p. ex. logiciels spécifiques) n'étaient pas formellement visés par cette disposition.

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.

6.1 C.D. Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (Loi-programme 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd . 27.12.2004)

Pontons de mer, sans équipage et non motorisés

La société A effectuera ses activités au moyen de pontons flottants.

Etant donné qu'il s'agit de pontons non motorisés, la société A utilisera un remorqueur afin d'assurer le transport.

Pour l'utilisation du remorqueur, une rémunération conforme au prix de marché sera payée à une société tierce liée ou non liée.

Etant donné l'absence de définition du concept « navire » dans la Loi-programme du 2.8.2002, il convient de se référer à l'article 1 de la Loi contenant le livre II du Code de commerce (loi maritime) et à l'article 1 de loi sur l'immatriculation des navires. Sur base de ces définitions, les pontons peuvent être considérés comme des navires.

D'après l'enquête, il ressort que les navires seront gérés principalement depuis la Belgique (matrice).

La référence aux activités visées à l'art. 115 de la Loi-programme du 2.8.2002 comporte également une exigence en ce qui concerne le pavillon européen. Les navires navigueront sous pavillon européen.

La société bénéficiera du régime de taxation au tonnage à partir du 1.1.xxxx.

Taille du navire et règle 3 pour 1

La société A qui a déjà obtenu une décision anticipée confirmant que le régime particulier peut être appliqué à partir de l'exercice comptable débutant le 1.1.xxxx demande si la taille du navire constitue un obstacle à l'application de la règle 3 pour 1 énoncée à l'article 115, §2, 2°, c de la Loi-programme du 2.8.2002

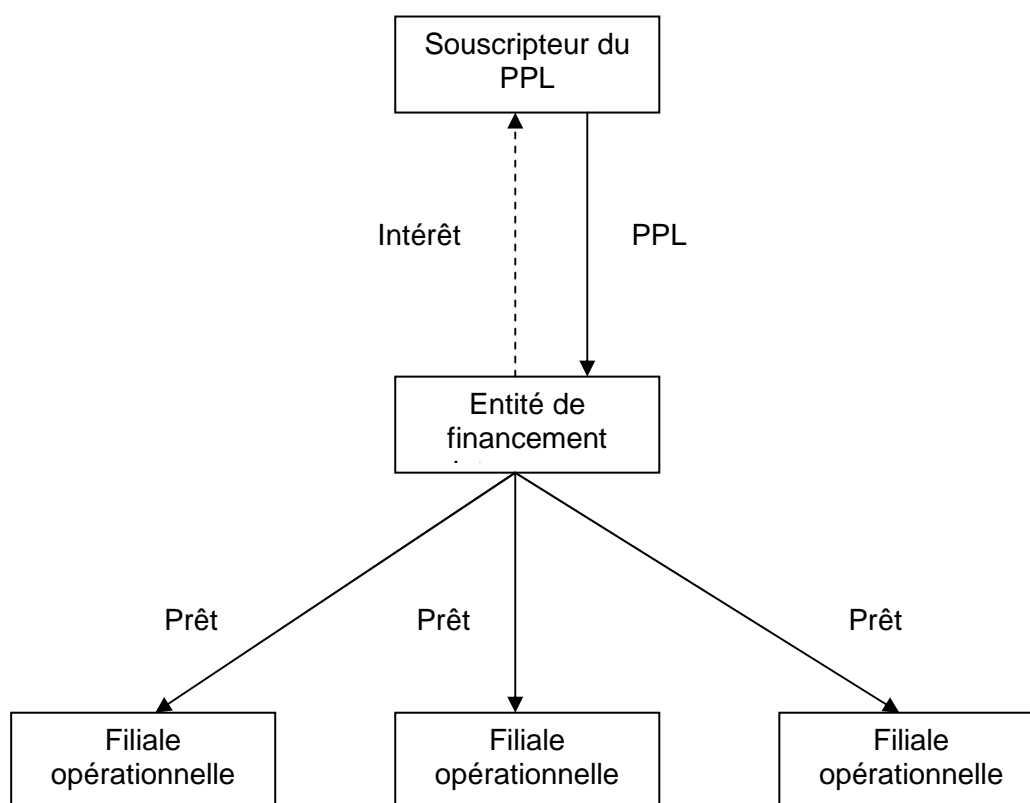
En plus d'un grand navire détenu en propriété, le demandeur souhaite louer un certain nombre de navires plus petits sur base d'un affrètement à temps.

La taille des navires loués sur base d'un affrètement à temps ne constitue pas un obstacle pour l'application du système de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage au sens de la Loi-programme du 2.8.2002 à condition que le total annuel des tonnages nets journaliers des navires que la société A possède en affrètement au voyage ou à temps ne s'élève pas à plus de trois fois le total annuel des tonnages nets journaliers des navires qu'il gère d'une manière visée à l'article 115, §2, 2°, a de la Loi-programme du 2.8.2002 en vertu duquel les navires détenus en copropriété comptent pour leur tonnage complet si cette copropriété atteint au moins 5 p.c.

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 et des risques encourus par l'entité de financement, 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.

L'existence de motifs non fiscaux justifiant l'opération ayant également été démontrée, le SDA a confirmé que l'article 344, §1^{er} CIR92 ne pouvait être appliqué.

6.3 C.D. Société d'investissement

La constitution du compartiment d'une SICAV institutionnelle en droit belge avec seulement un investisseur ne contrevient pas à la pluralité des investisseurs (requis en

ce qui concerne la notion de société d'investissement au sens de l'article 185bis CIR 92), parce que cette exigence est à apprécier au niveau de la personne morale.

6.4 C.D. Young Innovative Company

En vertu de l'article 275³, §1, 3^{ème} alinéa, 2^o, a, CIR 92, une des conditions pour être reconnue comme « Young Innovative Company » (YIC) consiste à être considérée comme une « petite société » au sens de l'article 15, § 1er du Code des sociétés (C. Soc.).

Dans le CIR 92, toutes les autres références à l'article 15, § 1, C. Soc. ont été remplacées par une référence à l'article 15 C. Soc. La notion devant être prise dans un contexte plus large c'est à dire sur une base consolidée, et il faut également prendre en compte les critères des sociétés liées à la société concernée (article 11 C. Soc.).

Le SDA estime que le texte de loi de l'article 275³, § 1, troisième alinéa, 2^o, a, CIR 92 est suffisamment clair et non sujet à interprétation.

En matière de YIC, il convient de tenir compte des critères mentionnés à l'article 15, § 1, C. Soc. et il n'y a pas lieu d'examiner les critères sur une base consolidée, par application de l'article 15 C. Soc.

6.5 C.D. Plus-values internes sur actions

Monsieur X et Monsieur Y sont actionnaires de 3 sociétés opérationnelles. Ils souhaitent centraliser leurs actions dans la société holding existante la SPRL M. Ensuite, ils apporteront leurs actions de la holding de tête à leur SPRL holding personnelle existante, qui détiennent déjà une participation dans les sociétés du groupe.

Comme Monsieur X détient plus d'actions que Monsieur Y, Monsieur X va vendre une partie de ses actions à la holding de tête, la SPRL M. Les autres parts sont apportées. Cette opération combinée (apport et vente) a pour objectif d'obtenir une répartition de 50/50.

6.6 TVA - Notion d'enseignement – coaching scolaire

L'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, exonère de la taxe les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire.

Cette disposition a été transposée en droit belge par l'article 44, § 2, 4^o, deuxième phrase, du CTVA qui dispose que sont exemptées de la taxe, les prestations de services ayant pour objet des leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel.

Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 14 juin 2007 dans l'affaire C-445/05, Werner Haderer c. Finanzamt Wilmersdorf, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a précisé que la notion d' « enseignement scolaire ou universitaire » ne se limite pas aux seuls enseignements qui conduisent à des examens en vue de l'obtention d'une qualification ou qui permettent d'acquérir une formation en vue de l'exercice d'une activité professionnelle mais qu'elle comprend aussi d'autres activités dans lesquelles l'instruction est donnée dans des écoles ou des universités en vue de développer les connaissances et les aptitudes des élèves ou des étudiants, pourvu que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif.

Cette exemption s'appliquant également aux leçons ayant le même objectif et données à titre personnel par des enseignants, le SDA, nonobstant la jurisprudence administrative traditionnellement défavorable, a considéré que les prestations de services de coaching scolaire qui sont fournies à des élèves à haut potentiel et qui consistent en des conseils en termes de méthodologie de travail, de coaching collectif et individuel et d'étude supervisée, relèvent de la notion d'enseignement telle que définie par la CJCE et sont exemptées, à ce titre, par l'article 44, § 2, 4^o, d'euxième phrase, du CTVA.

DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

Généralités

L'année 2012 est une année charnière pour les droits d'enregistrement et les droits de succession.

En effet, une nouvelle mesure anti-abus a fait son apparition. De plus, celle-ci concerne également les droits de succession ce qui en soi est une innovation.

Il en résulte que de nombreuses opérations juridiques doivent dorénavant faire l'objet d'une analyse complète quant à savoir si elles donnent lieu ou non à abus fiscal.

Au moment de rédiger le présent rapport annuel, ladite mesure anti-abus n'a fait l'objet que d'interprétations partielles.

Par conséquent, cette partie du rapport ne peut qu'être limitée étant donné les incertitudes qui pèsent sur les droits d'enregistrement et les droits de succession.

On signalera toutefois une prise de position très intéressante du Collège dans la matière des fondations privées de droit belge.

DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

Le Collège a rendu deux décisions (décision n° 2011.275 du 29 novembre 2011 et décision n° 2012.311 du 14 décembre 2012) relativement à des fondations privées de droit belge. Dans les deux cas, il s'agissait d'analyser les conséquences fiscales d'une constitution de fondation privée, tant pour les impôts sur les revenus que pour les droits d'enregistrement et de succession.

Pour un de ces cas, la fondation privée était fondée par une dame qui souhaitait assurer le bien-être et l'éducation de certains membres de sa famille.

Le traitement fiscal peut être résumé de la façon suivante :

6.7 QUANT AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

6.7.1 PERCEPTION SUR L'ACTE DE CONSTITUTION

Sur l'acte notarié constitutif de la fondation privée, le droit de 7 % sera perçu. Le patrimoine de la fondation privée devant être composé exclusivement de meubles.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 7 du C. succ., en cas de décès de la fondatrice dans les trois ans de l'acte de constitution.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 8 du C. succ. (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

6.7.2 PERCEPTION SUR LES APPORTS FAITS APRES LA CONSTITUTION DE LA FONDATION PRIVE

Ces apports ne sont soumis au droit de donation que :

- s'ils sont à enregistrer obligatoirement (immeubles) ;
- s'ils sont présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement ;
- si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport non enregistré (article 7 du C.succ.).

Ainsi, l'article 7 du C.succ. n'est susceptible de s'appliquer que si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport et que cet apport n'a pas fait l'objet d'un enregistrement.

Au contraire, si l'acte d'apport a été présenté à l'enregistrement et a fait l'objet d'une perception au taux de 7 %, l'article 7 du C. succ est hors de cause en cas de décès de l'apporteur dans les trois ans de son apport.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 8 du C. succ (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

6.7.3 PERCEPTION SUR LES DISTRIBUTIONS (FAITES AUX BENEFICIAIRES) DU VIVANT DE LA FONDATRICE

Le conseil d'administration de la fondation privée qui procède à la distribution n'a pas la qualité de donateur, étant dépourvu de la moindre intention libérale. En effectuant une distribution, ledit conseil d'administration se limite à exécuter une mission définie dans l'acte constitutif de la fondation privée. Il ne peut être question de droits de donation.

6.7.4 PERCEPTION SUR LES DISTRIBUTIONS (FAITES AUX BENEFICIAIRES) APRES LE DECES DE LA FONDATRICE

L'application de l'article 7 du C.succ. ne se pose pas quant aux biens apportés dans l'acte constitutif de la fondation privée. En effet, ce dernier est un acte notarié qui donne lieu à la perception du droit de 7 %.

L'application de l'article 7 du C.succ. ne se pose pas davantage pour les apports qui ont lieu après la constitution de la fondation privée dès qu'ils ont lieu par acte authentique. Le droit de 7 % y sera perçu.

L'article 7 du C. succ. sera d'application si des apports à la fondation privée ont lieu via d'autres techniques que l'acte notarié à savoir le don manuel ou la donation indirecte par virement bancaire. Encore faut-il que l'apporteur décède dans les trois ans de l'apport.

L'article 8 du C. succ. est hors de cause. Celui-ci exige en effet que la stipulation soit renfermée dans un contrat. Or, les droits des bénéficiaires d'une fondation privée résultent d'un acte juridique unilatéral et non d'un contrat. En outre, ledit article 8 instaure une fiction et doit être interprété restrictivement.

6.7.5 PERCEPTION SUR LA DISSOLUTION DE LA FONDATION AVEC DROIT DE REPRISE

L'article 28, 6° de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations stipule : « *les statuts peuvent prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droits pourront reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens mêmes que le fondateur a affecté à la réalisation de ce but* ».

Si la fondatrice est en vie au moment de la dissolution, les sommes ou biens vont réintégrer son patrimoine en vertu de ce droit de reprise. Le retour des biens dans le chef de la fondatrice ne relève pas d'un contrat de donation mais trouve sa source dans une disposition légale et en outre dans une stipulation statutaire (la loi précitée permet mais n'oblige pas). Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise.

Au décès de la fondatrice, ces sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront inclus dans l'assiette de l'impôt successoral (art. 1 du C. succ.), sauf si elle en a disposé entre-temps.

Si la dissolution intervient après le décès de la fondatrice, les sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront attribués à ses ayants droit. Cette attribution ne relève pas non plus d'un contrat de donation mais découle d'une disposition légale et d'une stipulation statutaire. Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise. Toutefois, ce droit de reprise par les ayants droit rendra applicable l'article 37, 2° du C. succ. (nouvelle déclaration car l'arrivée d'une condition a eu pour effet d'augmenter l'actif). Les héritiers de la fondatrice seront donc soumis au droit de succession sur les biens recueillis.

6.8 QUANT AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

6.8.1 IMPOSITION SUR LES DISTRIBUTIONS (FAITES AUX BÉNÉFICIAIRES) DU VIVANT OU APRÈS LE DÉCÈS DE LA FONDATRICE

Sur la base des informations communiquées par le demandeur et du projet d'acte constitutif de la fondation, il y a lieu de considérer que les bénéficiaires ne disposeront d'aucune créance à l'égard de la fondation ni d'aucun droit d'exiger un paiement quelconque de sa part.

En conséquence, les distributions de la fondation aux bénéficiaires ne constituent pas des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1^{er}, CIR92 dans le chef des bénéficiaires.

N'ayant par ailleurs ni la nature de revenus immobiliers, de revenus professionnels ou de revenus divers, ces distributions ne peuvent pas être considérées comme des revenus imposables au sens de l'article 6, CIR92

6.8.2 IMPOSITION DE LA REPRISE PAR LA FONDATRICE EN CAS DE DISSOLUTION DE LA FONDATION

En cas de dissolution de la fondation, la reprise par la fondatrice d'une somme (ou de biens dont la valeur est) égale à la valeur des biens apportés devra être considérée comme un remboursement de l'apport non imposable dans le chef de la fondatrice. Sur ce point, il est entendu que la valeur des biens apportés correspond à la valeur de ceux-ci au jour où ils ont été apportés à la fondation.

Par contre, si la somme (ou les biens) reprise est supérieure à la valeur des biens apportés, la partie excédentaire devra être considérée comme constituant des intérêts au sens des articles 17, § 1^{er}, 2^o et 19, § 1^{er}, CIR92.

6.8.3 IMPOSITION DE LA REPRISE PAR LES AYANTS-DROIT DE LA FONDATRICE EN CAS DE DISSOLUTION DE LA FONDATION APRÈS LE DÉCÈS DE LA FONDATRICE

En cas de dissolution de la fondation, la reprise par les ayants-droit des sommes ou des biens subsistant dans la fondation privée, pour autant qu'elle ait été soumise aux droits de succession, ne sera pas imposable dans le chef des ayants-droit de la fondatrice.

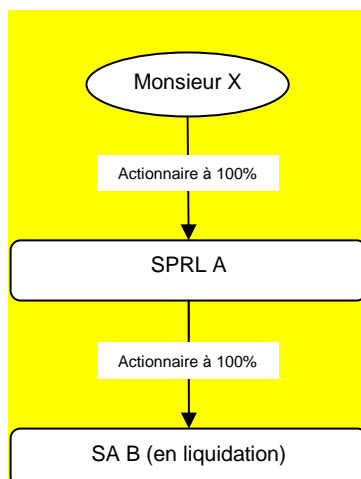
7 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

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

7.1 C.D. REORGANISATIONS

La question concernait l'application du système de neutralité fiscale tel que prévu à l'article 211, §1, CIR 92, concernant une fusion silencieuse par laquelle une société en liquidation est absorbée par sa société-mère.

Organigramme avant l'opération



Historique de la structure actuelle du groupe

L'activité opérationnelle de la SA B a cessé depuis de nombreuses années déjà. Au cours de l'année N, la mise en liquidation de la SA B a finalement été décidée. Monsieur X (à l'époque actionnaire de la SA B) a été désigné comme liquidateur.

Au cours de l'année N+2, la SPRL A a été constituée par Monsieur Y, avec le capital minimum. La même année, la SPRL A a acquis auprès de Monsieur X toutes les actions de la SA B pour plus d'un million d'EUR.

Ce prix a été déterminé comme suit :

- à concurrence de 99,9 % par une reprise par la SPRL A de la dette personnelle qu'a Monsieur X à l'égard de la SA B ;
- à concurrence de 0,1 % par un paiement en cash à Monsieur X.

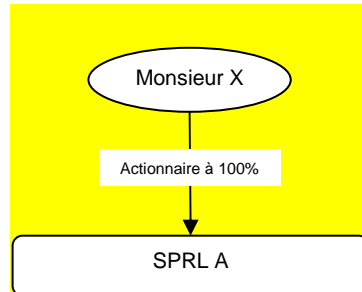
Au cours de l'année N+5, Monsieur X a acheté à Monsieur Y toutes les parts de la SPRL A.

Opération envisagée

Une fusion silencieuse est envisagée par laquelle la SA B (en liquidation) sera absorbée par la SPRL A.

Conformément à l'article 681 du Code des sociétés, une fusion peut avoir lieu lorsqu'une des sociétés dont le patrimoine sera transféré est en liquidation, pourvu que cette société n'ait pas encore commencé la répartition de ses actifs entre ses associés. Le demandeur a confirmé qu'aucune répartition du patrimoine n'avait encore eu lieu dans le chef de la SA B.

Organigramme après l'opération



Position du SDA

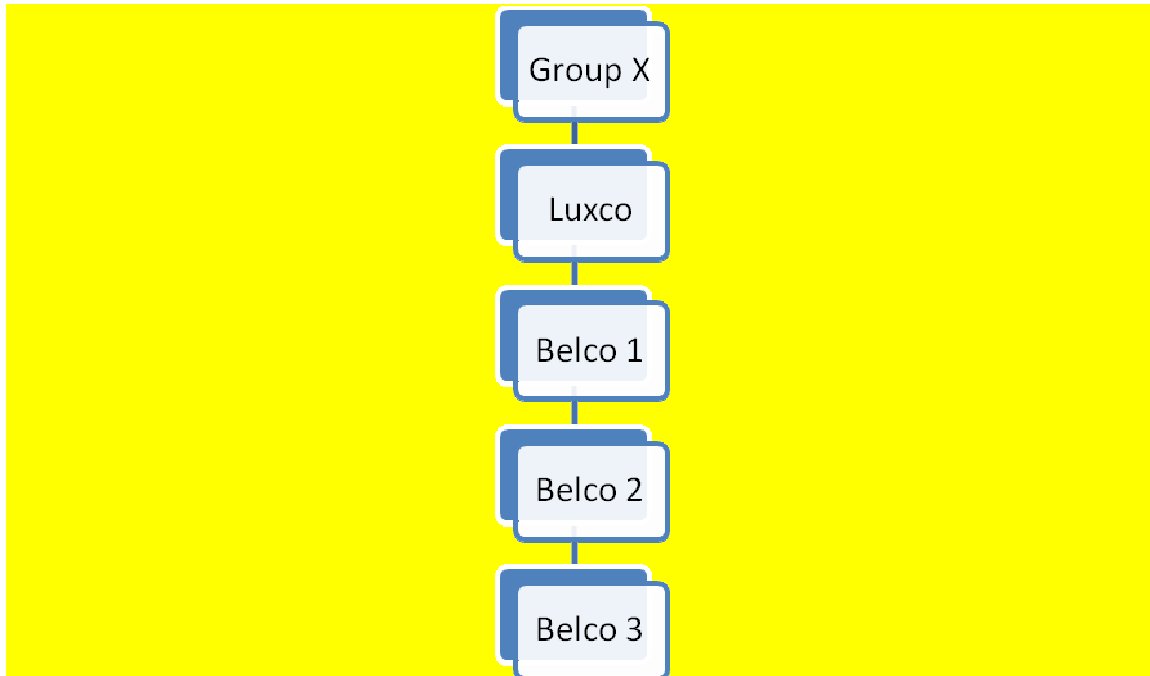
Aucune décision favorable ne peut être accordée, étant donné que:

1. la SA B a cessé son exploitation depuis de nombreuses années et a été mise en liquidation, raison pour laquelle elle possède encore aujourd'hui quelques créances et investissements ;
2. la fusion aura pour conséquence que l'on revient à la situation existant avant l'année N+2, étant entendu que la dette personnelle que Monsieur X avait à l'égard de la SA B disparaît et ne sera jamais remboursée par ce dernier ;
3. il pourrait ressortir du point 2 ci-avant ainsi que du fait que la SPRL A reçoit chaque année des indemnités plutôt excessives pour l'exercice de son mandat de liquidateur, qu'il y a bien un commencement de répartition du patrimoine de la SA B, avec pour conséquence que la fusion n'est plus possible du point de vue du droit des sociétés ;
4. les motifs économiques invoqués consistent en la simplification du groupe et la rationalisation des coûts, qui sont inhérents à toute fusion ;
5. la fusion comporte un avantage fiscal considérable, dans la mesure où elle permet d'éviter l'impôt de liquidation de 451.693 EUR, qui serait dû par la SA B si la mise en liquidation déjà entamée était menée à terme.

La question concernait l'application du système de neutralité fiscale tel que prévu à l'article 211, §1, CIR 92, concernant plusieurs fusions de sociétés, qui auraient lieu après leur acquisition par un groupe X.

Organigramme avant les opérations

Après l'acquisition, la structure se présente comme suit:



Historique de la structure actuelle du groupe

Belco 1 est une société holding pure qui a été constituée quelques années auparavant en tant que véhicule d'acquisition à l'occasion de la reprise du groupe par l'investisseur précédent.

Belco 2 est la société opérationnelle du groupe.

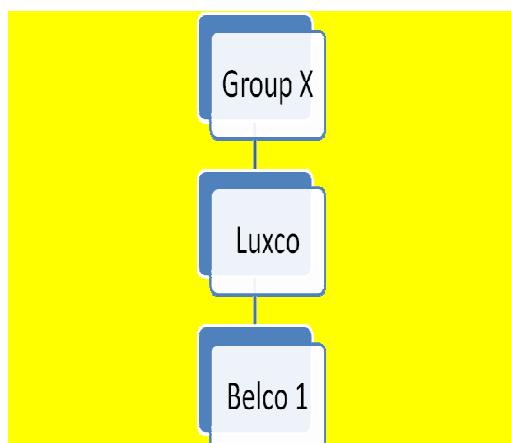
Belco 3 a pour objet la fourniture des financements nécessaires aux sociétés liées.

Opérations envisagées

Après l'acquisition, le groupe souhaite réaliser les étapes suivantes:

1. Fusion par absorption de Belco 3 par Belco 2.
2. Fusion par absorption de Belco 2 par Belco 1.
3. Belco 1 transfère la créance qu'elle détient sur une société du groupe étrangère vers LuxCo par le biais d'une réduction du capital et d'un dividende intérimaire.
4. Luxco transfère à son tour cette créance à sa société-mère.

Organigramme après les opérations



Position du SDA

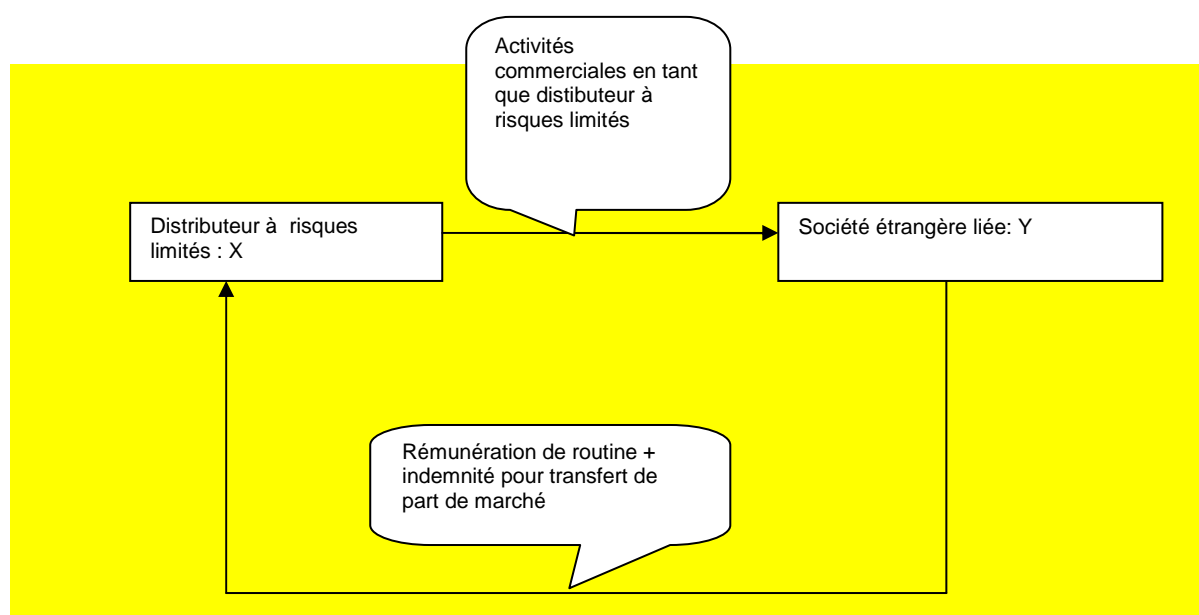
Aucune décision favorable ne peut être accordée, étant donné que :

1. la sous-capitalisation de Belco 1 et Belco 2 pendant des années est due à des distributions de dividendes/réductions de capital réalisées dans le passé. Le motif économique invoqué pour les fusions successives, consistant en l'élimination de la sous-capitalisation, ne peut donc pas être accepté, d'autant plus que lors de l'étape 3 de l'opération (voir ci-dessus), Belco 1 réalisera une considérable réduction de capital/distribution de dividende intérimaire après les fusions successives;
2. les autres motifs économiques invoqués consistent en la simplification du groupe et la rationalisation des coûts, qui sont inhérents à toute fusion;
3. en impliquant Belco 3 dans la fusion, l'emprunt contracté pour financer l'acquisition des actions de Belco 2 par Belco 1 disparaît, alors que les charges d'intérêts historiques de cet emprunt (qui se traduisent par des pertes reportées considérables chez Belco 1) pourront, pour une part substantielle, être compensées avec les bénéfices de la société opérationnelle Belco 2, de même que l'excédent RDT présent chez Belco 1 à la suite des distributions de dividendes par Belco 2 dans le passé. En raison d'un manque de revenus propres, Belco 1 ne peut récupérer, en stand alone, ni ses pertes fiscales reportées, ni son excédent RDT. Les fusions donnent dès lors lieu à un avantage fiscal considérable. Prix de Transfert

7.2 Prix de Transfert

La société belge X souhaite introduire une demande de décision anticipée afin d'obtenir la confirmation du caractère de pleine concurrence (at arm's length) (i) de la future rémunération en tant que distributeur à risques limités et (ii) de l'indemnité proposée (reçue par X) pour le transfert du goodwill et du portefeuille client de X à une société étrangère Y, appartenant au même groupe que X.

Jusqu'en 2010, X agissait en tant que distributeur de plein exercice (fully fledged). A partir de 2011, la direction de X sera effectuée par un groupe de managers et d'experts en marketing de Y). A partir de 2011, les risques de marché devraient également être supportés par Y car la fonction de contrôle a été transférée à Y. Chaque département commercial sera dirigé depuis Y tandis que les activités opérationnelles seront exercées au départ de la Belgique.

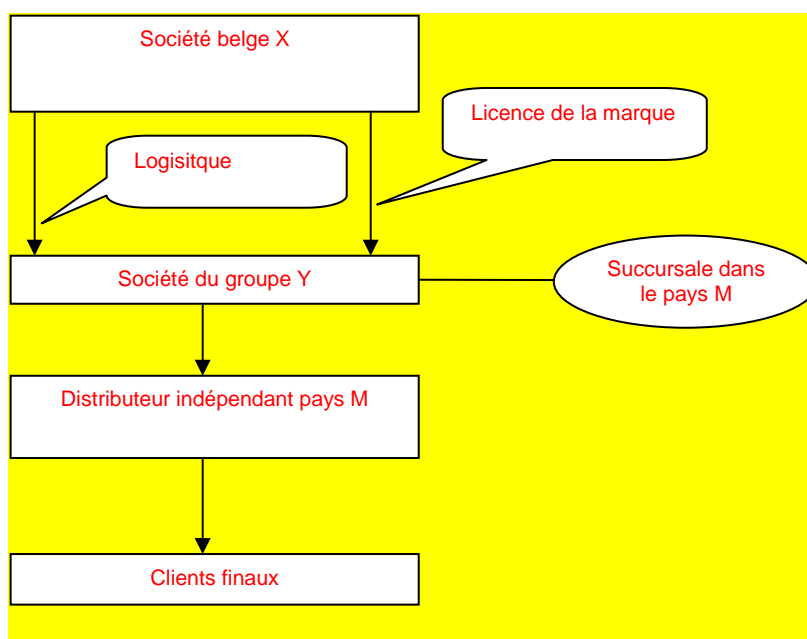


Alors que le SDA est d'avis qu'il convient de fixer une rémunération plus élevée que celle proposée par le demandeur, le service de taxation étranger est d'avis qu'il n'en faut aucune. Le demandeur a opté pour la conclusion d'un accord bilatéral entre les Etats concernés plutôt que de poursuivre avec deux demandes unilatérales distinctes.

Un groupe a mis en place un nouveau business model depuis 2011. Par le passé, toutes les fonctions de vente et de marketing en rapport avec le marché M étaient centralisées au niveau de la société belge X. X achetait à une société du groupe les produits vendus sous la marque B et en laissait la distribution sur la marché M à un tiers avec qui X avait signé un contrat. Y, société du groupe basée à l'étranger, prestait pour le compte de X par le biais d'une succursale dans le pays M, des activités de soutien des ventes et de marketing rémunérées sur la base d'un prix de revient majoré. Le revenu résiduel revenait à la société X.



Depuis 2011, toutes les décisions stratégiques concernant le marché M sont prises par Y. Il a donc été décidé d'allouer à Y les contrats (renégociés) avec le distributeur indépendant. Ainsi, c'est dorénavant Y qui réalise toutes les fonctions commerciales concernant la marque B sur le marché M et par conséquent supporte tous les coûts et risques qui y sont liés. De ce fait, Y est considéré par le demandeur comme le propriétaire économique de la marque B. La propriété juridique de la marque B reste cependant au niveau de X.



Depuis 2011, X n'assume par conséquent plus les fonctions de vente et marketing en rapport avec le marché M. X prestera ses activités de logistique au profit de Y en échange d'une rémunération établie sur la base d'un cost plus (incluant une marge sur les biens acquis par X).

La propriété juridique de la marque B est donnée en licence à Y moyennant une rémunération sous forme de royalties dégressifs de 15% en 2011 jusque 2% en 2015 et les années suivantes. Le bénéfice résiduel sera par conséquent attribué à Y.

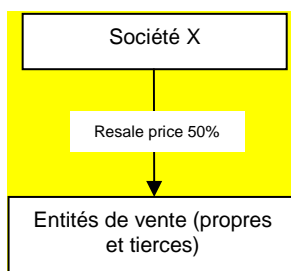
Selon le demandeur, les rémunérations proposées sont conformes au principe de pleine concurrence.

Dans un premier temps, le SDA était d'avis que la scission entre propriété juridique et propriété économique entre différentes entités juridiques n'était pas possible. Ensuite, le SDA a été d'avis que le transfert du contrat renégocié avec le distributeur étranger indépendant ne pouvait pas être réalisé sans la comptabilisation d'un goodwill. En outre, il était également insuffisamment démontré que la société étrangère Y disposait de la substance nécessaire pour remplir son nouveau rôle de principal.



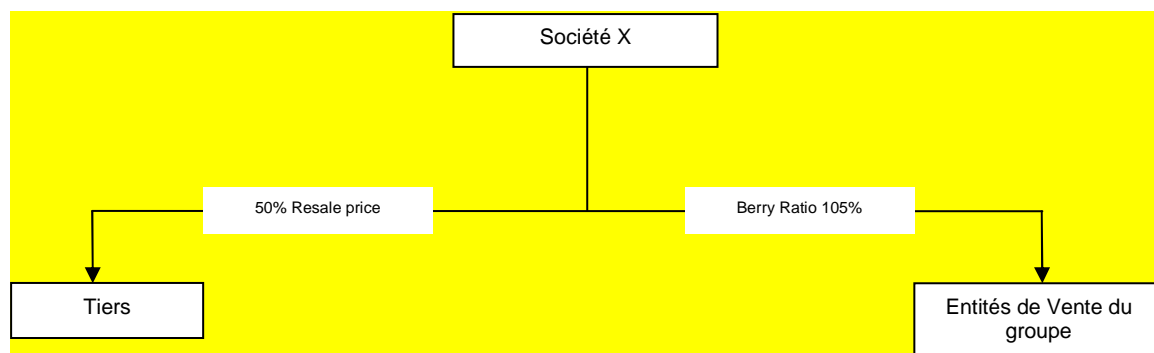
La demande vise à obtenir une décision anticipée confirmant que la modification de la politique de prix de transfert relative aux achats de la société belge X à sa filiale étrangère ne donnera pas lieu à l'application de l'article 185 § 2 CIR 92 en raison du respect du principe de pleine concurrence et n'est pas constitutive d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79 et 207 CIR 92.

Le groupe a changé sa politique de prix de transfert. Avant l'exercice comptable 2012, une méthode du prix de revente (resale price) de 50% sur les ventes réalisées par les entités commerciales était appliquée. Le choix de cette méthode du prix de revente était basé sur l'analyse de quelques transactions avec des distributeurs indépendants ; transactions pour lesquelles des ristournes (discounts) avaient été accordées sur les prix officiels listés. La méthode du prix de revente n'est plus considérée comme adaptée.



A partir de l'exercice comptable 2012, le risque de marché et le risque de crédit ont été transférés des entités de vente vers X. Dans le passé, le risque de marché a conduit à la réalisation de pertes dans le chef des entités de vente.

A partir de l'exercice comptable 2012, la société X applique la méthode de la marge transactionnelle nette afin de déterminer la rémunération des entités de vente. Pour ces entités un Berry Ratio de 105% est appliqué.



Le SDA n'est pas d'accord avec la proposition de changement de méthode de prix de transfert du demandeur. Malgré le fait que le profil de risque de X ait augmenté, il semblerait que, d'après les chiffres budgétés du groupe fournis par le demandeur, la rentabilité de X diminuerait du fait de l'application de cette nouvelle méthode de prix de transfert et qu'à l'inverse, la rentabilité de ses filiales étrangères augmenterait malgré un profil fonctionnel réduit.

Une société opérationnelle belge ayant des fonctions centrales (R&D et production) et disposant d'importantes latences fiscales se verrait allouer des activités financières (supplémentaires) (la société avait déjà à ce moment accordé deux prêts intragroupe).

La société belge reprendrait un prêt existant accordé par la Dutch Co à une société américaine du groupe (la Dutch Co étant la maison-mère actionnaire à 100% de la société américaine), après que ce prêt ait été apporté préalablement à une société luxembourgeoise du groupe.

La société belge financerait cette reprise par le biais d'un emprunt participatif.

Après une réunion de pre-filing, le SDA a demandé de démontrer les raisons économiques sous-jacentes à l'opération.

Aucune suite n'a été donnée à la réunion de pre-filing.

Le demandeur souhaitait une révision des prix de transfert appliqués, plus précisément, il proposait de ramener la marge opérationnelle de 7 % à 1,86% (médiane d'une nouvelle étude). Dans la décision antérieure, le demandeur s'était positionné dans l'intervalle global des comparables, en raison du profil de risques plus élevé, du faible niveau de centralisation et de meilleures conditions économiques.

La discussion s'est engagée sur le profil actuel de risques.

Le SDA a réalisé une étude corroborative avec une médiane de 4,22%. Le demandeur n'a pas marqué son accord sur cette valeur.

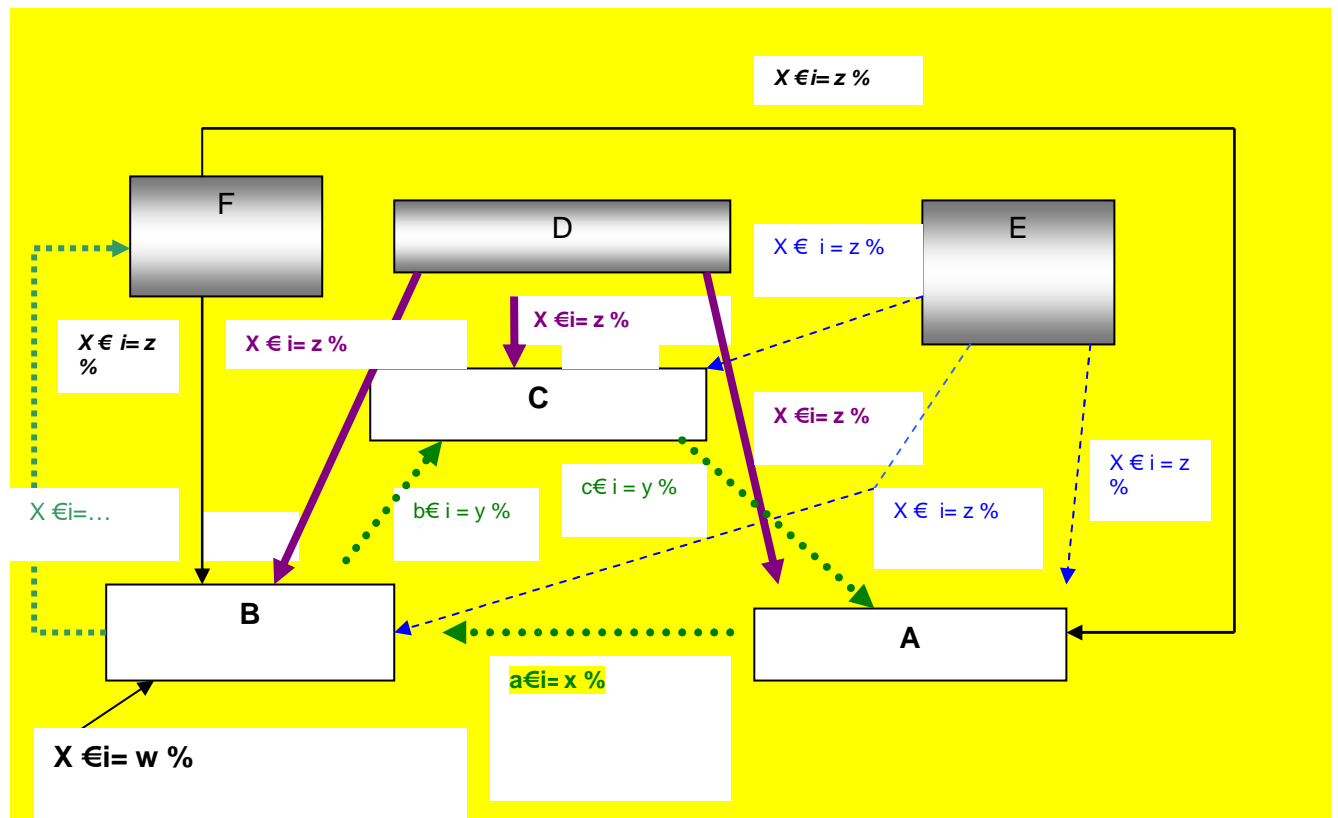
Par ailleurs, le demandeur ayant été entretemps repris par un autre groupe, rendre une nouvelle décision anticipée pour une très courte période (jusqu'à l'intégration) aurait eu peu d'utilité.

7.3 Abandon de Créance (Art. 26, 49, 79 et 207, §2 WIB 92)

Sur base de l'article 22, §1er, 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 A a déjà par le passé obtenu un abandon de créance de sa maison-mère étrangère, la question se rapportant un nouvel abandon de la maison-mère est

irrecevable étant donné qu'elle se rapporte à une opération identique à celle ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef de la société A.



La société A souhaite abandonner la créance « a » qu'elle a sur la société liée B dont les fonds propres sont négatifs. Suite à cet abandon, les fonds propres de la société B deviendraient à nouveau positifs.

Le plan de sauvetage n'en est pas un car la société A du fait même de cet abandon de créance se retrouverait elle-même avec des fonds propres négatifs. L'opération revient donc à transférer le problème de la société B vers la société A.

De plus, il est anormal qu'une société liée abandonne une créance alors que les sociétés « grands-mères », les sociétés D et E, ne font rien et continuent à comptabiliser de hauts montants d'intérêts.

De plus, la créance « b » que la société B détient sur sa maison mère C reste inchangée. Les créances « a » et « b » concernent des montants similaires.

Le SDA n'a pas accepté l'opération pour les motifs suivants :

1. la société liée qui abandonnerait sa créance se mettrait en difficulté ;
2. la maison mère ne rembourse pas sa dette et
3. les sociétés « grands-mères » ne font rien et continuent à comptabiliser de hauts montants d'intérêts.

La question est posée de savoir si l'abandon de créance inconditionnel prévu entre la société belge A et sa maison-mère B ne sera pas considéré comme un avantage anormal ou bénévole accordé au sens de l'article 26 CIR 92.

Il est en outre demandé confirmation que l'abandon d'une créance constitue au sens de l'article 49 CIR 92 une dépense déductible à concurrence du montant de la créance abandonnée, et peut donc être comptabilisé comme une perte certaine et liquide de la période imposable par l'entreprise A.

Enfin, le demandeur souhaite obtenir confirmation que l'abandon de créance définitif ne constitue pas un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 79 et 207, §2 CIR92 dans le chef de la société B.

Le SDA note que la société B ne constitue pas une entreprise en difficulté. La société B possède des fonds propres positifs et ne tombe pas sous le coup des articles 633 et 634 du Code des Sociétés. Il ne peut être donné aucune suite positive à la demande.

7.4 Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (LP 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd . 27.12.2004)

La société A souhaite vendre à sa maison mère B ses navires, son nom commercial ainsi que le goodwill relatif à sa branche d'activité. La question posée est de déterminer si le revenu de la vente des navires de A à B, de même que le revenu de la vente de son nom commercial ainsi que du goodwill relatif à sa branche d'activité doivent être considérés comme inclus dans la base d'imposition ordinaire de la taxe au tonnage pour l'année d'imposition dans laquelle la vente a lieu. De plus, il est demandé confirmation que l'article 26 CIR 92 n'est pas d'application en ce qui concerne la vente du nom commercial et du goodwill de A.

Le régime de la taxe au tonnage constitue une exception au régime fiscal de droit commun et doit de ce fait être interprété strictement. Le fait que l'article 119, § 4 LP 02.08.2002 détermine de manière explicite que les plus et moins-values sur la vente de navires puissent être, dans certains cas, considérées comme un résultat forfaitaire alors qu'au contraire l'article ne précise rien au sujet des plus et moins-values réalisées sur un nom commercial ou sur un goodwill, amène à la conclusion que ces dernières ne peuvent pas être considérées comme incluses dans le calcul forfaitaire de détermination du résultat.

7.5 Taxation étalée

Le SDA est d'avis que l'article 47 CIR92 ne peut s'appliquer à la plus-value réalisée par une société X sur son goodwill, à l'occasion de la vente de son cabinet d'avocats. En effet, dès lors que le goodwill acquis antérieurement a été complètement amorti, la plus-value réalisée se rapporte à un nouveau goodwill créé par les efforts de la société et non à l'ancien.

7.6 Extinction d'un droit de superficie - avantage en nature

Début 1994, Monsieur X et Madame Y ont acheté un terrain qui appartient depuis lors à leur communauté de biens. Au cours de l'année 1994 un droit de superficie pour une période de 15 ans a été octroyé à la SPRL Z. La SPRL Z y a construit un bâtiment. Le droit de superficie a été prolongé à la demande des parties en 2009 par acte notarié pour une période supplémentaire de cinq ans. Il se termine par conséquent, en 2014.

Les demandeurs souhaitent connaître le traitement fiscal de l'acquisition de la propriété sans compensation à l'expiration du droit de superficie.

Madame Y est le gérant de la SPRL Z. Au moment de l'établissement du droit de superficie, elle était l'unique gérante de la société. À l'heure actuelle, elle est co-gérante de la société.

Monsieur X n'a pas de lien professionnel avec SPRL Z. Il n'a à ce jour exercé aucun mandat au sein de la société.

Le SDA estime que l'avantage de l'accession du bien à la communauté de biens de Monsieur X et Madame Y à la suite de l'extinction du droit de superficie doit, sur la base des circonstances factuelles et juridiques propres au cas d'espèce être considéré dans son ensemble comme un avantage en nature dans le chef de Madame Y, tréfoncière et gérante de la SPRL Z.

Les requérants soutenaient que seule la moitié de l'avantage de l'accession devait être imposée dans le chef de Madame Y et l'autre moitié dans le chef de la SPRL Z (octroi d'un avantage anormal et bénévole).

7.7 Habitation - Avantage de toute nature

Le SDA est d'avis que la mise à disposition d'un immeuble par une société à son dirigeant peut donner lieu à l'imposition d'un ATN, et ce, même si le dirigeant paie un loyer conforme au marché (article 18 AR/CIR92).

7.8 Rétrocession de rémunérations par un des dirigeants d'entreprise

Le SDA a dû examiner un certain nombre de dossiers relatifs au traitement fiscal de la «rétrocession» de rémunérations par des dirigeants d'entreprise. Cette question fait également l'objet d'une question parlementaire n ° 133 du 25.11.1999 posée par le Représentant Pieters ainsi que d'une circulaire Ci.RH.244/599.047 (AFER n ° 41/2009) du 18.08.2009.

Il est admis, dans des cas bien déterminés et à la demande des intéressés, que les rémunérations allouées à des dirigeants d'entreprise en exécution de leurs mandats et qui sont rétrocédées à des tiers, ne doivent pas, pour des raisons pratiques, être déclarées, pour autant que les rémunérations perçues fassent l'objet d'une rétrocession totale et directe, en exécution d'un contrat préalable. Dans ce cas particulier, ces

rémunérations rétrocédées ne doivent pas être soumises au précompte professionnel et ne doivent pas non plus être reprises sur les fiches individuelles n° 281.20.

Le SDA estime que, pour l'application de cette tolérance administrative, le contribuable doit démontrer que l'acquisition ou la conservation de son mandat et des revenus qu'il en retire est effectivement et expressément subordonnée à la rétrocession d'une quotité déterminée des émoluments qu'il perçoit, en d'autres mots, les conditions de l'article 49 CIR 92 doivent être respectées.

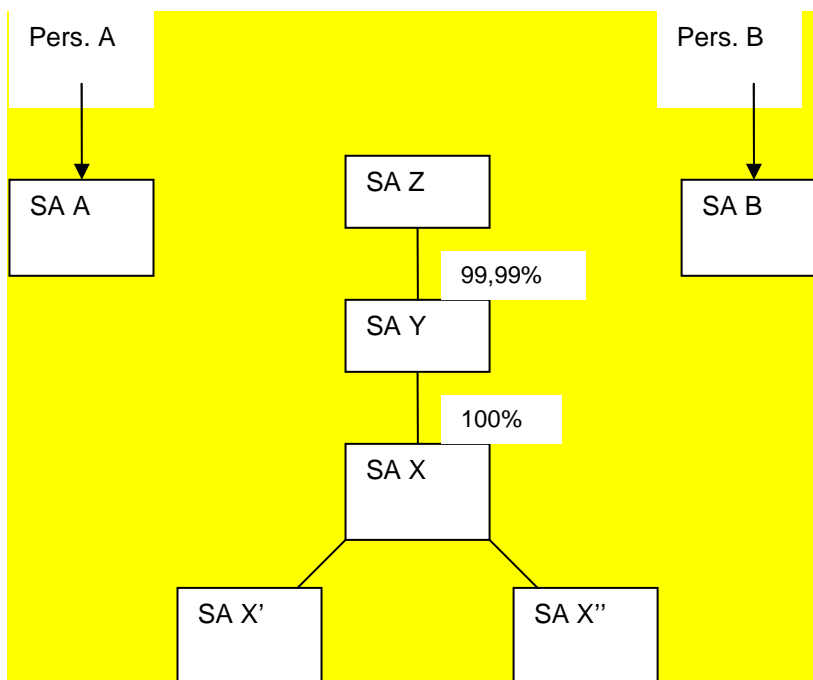
Le SDA n'a pas accepté les opérations suivantes:

- ◆ X est actif à travers sa SPRL personnelle X. X a été désigné pour exercer un mandat politique local. À ce titre, X reçoit une rémunération. La proposition de X consiste à transférer les revenus qu'il perçoit de son mandat politique à sa société au moyen d'un contrat de rétrocession de rémunérations conclu entre lui (personne physique) et sa société en considérant les sommes rétrocédées comme étant déductibles à titre de frais professionnels.
- ◆ la SA Z demande à X d'exercer une fonction en tant qu'administrateur délégué. Conformément aux dispositions légales, X exercera ses fonctions d'administrateur délégué en tant que personne physique. X souhaite cependant que toutes les rémunérations de dirigeant relatives à la fonction décrite ci-dessus soient cédées directement et intégralement à sa société de management SPRL X et que ces montants soient considérés comme déductibles à titre de frais professionnels.
- ◆ X est le gérant d'une SPRL dont il est détenteur 99% des parts. Dans un avenir proche, il va aussi exercer un mandat à son nom personnel comme administrateur d'une ASBL. La proposition de X consiste à rétrocéder directement et intégralement les revenus qu'il percevra de son mandat d'administrateur dans l'ASBL à sa société au moyen d'une convention de rétrocession

7.9 Déductibilité des frais de gestion

La SA Y, dont l'actionnaire est une holding française (SA Z), a été fondée en 2012. La SA Y a acquis 100% des actions de la SA X.

La SA Y va gérer la SA X et faire appel aux services de Messieurs A et B pour cela (A et B sont résidents français).



A et B ne sont pas salariés de la SA X mais vont facturer leurs services à la SA Y par l'intermédiaire de leur société de management personnelle (SA A et SA B) pour un total de +/- 300.000 EUR.

De son côté, la SA Y va facturer à la SA X, des honoraires de gestion et/ou des tantièmes. Les calculs montrent que +/- 450.000 EUR seront facturés. Étant donné que la SA Y a conclu un prêt (partiellement) afin d'acquérir les actions de la SA X, la rémunération y sera affectée.

Le SDA estime que - compte tenu de l'arrêt de la Cour de cassation en date. 10 juin 2010 - dans ce cas, aucune décision favorable ne peut être donnée quant à la déductibilité à titre de frais professionnels des honoraires de gestion facturés et / ou des tantièmes à hauteur d'un montant de 450.000 EUR.

7.10 Options sur actions – Loi du 26.03.1999

La demande concernait la mise en place par la société cotée X d'un plan d'options sur actions dont la particularité était la suivante : X souhaitait qu'en cas d'exercice des options, les actions acquises par les bénéficiaires leur donnent également droit à la récupération des dividendes distribués par X après l'octroi des options.

Le SDA est d'avis que l'octroi de ce droit aux « dividendes antérieurs » doit être pris en compte. Par conséquent, il ne peut être confirmé que le calcul de l'ATN doit uniquement être établi sur la base de la valeur boursière de l'action X.

7.11 Plan d'actions avec décote

En présence d'actions non cotées indisponibles pendant au moins 2 ans, la prise en compte d'une décote de 20/120 (ComIR 36/16) ne pourrait être acceptée que s'il existe un marché actif pour l'action non cotée. A défaut, aucune décote ne devrait être admise (ou constituerait alors un ATN imposable).

7.12 Plus-value sur actions – convention préventive de la double imposition

Une société belge X détient des actions dans une autre société belge Y qui dispose notamment d'établissements étrangers dans des pays ayant conclu une convention préventive de la double imposition avec la Belgique. Ces établissements étrangers bénéficient d'un régime de « tax holiday ». Leurs bénéfices sont néanmoins exemptés en Belgique par application de ces conventions.

La question posée consistait à savoir si les conventions préventives de la double imposition conclues entre les Etats étrangers (des différents établissements) et la Belgique seraient violées en cas d'imposition de la plus-value réalisée par X sur la vente de sa participation dans Y. Le SDA est d'avis que l'application de l'article 192 *juncto* 203, §1^{er}, al. 1^{er}, 4^o CIR92 ne viole pas ces conventions.

7.13 Vente d'une société de liquidités

La demande vise à obtenir la confirmation que la vente des actions de la BV X (une société néerlandaise) à A, une société de droit luxembourgeois indépendante, par Monsieur et Madame X - Y peut être considérée comme une opération de gestion normale de patrimoine privé.

La BV X a été fondée en 1993 et dispose d'un capital libéré de + / - 20.000 EUR. L'activité réelle de BV X est celle de société d'investissement.

BV X détient seulement des participations dans la SPRL Y (société belge) et n'a pas acheté ou vendu de participations importantes durant les cinq dernières années. Pendant cette même période, BV X n'a perçu aucun dividende de SPRL Y.

SPRL Y a été constituée en 2000 comme filiale de la BV X avec un capital de + / - 2.500.000 EUR entièrement libérés.

SPRL Y est une société holding. Les gérants de la SPRL Y sont Monsieur X et Madame Y.

Etant donné que la SPRL Y est propriétaire d'une partie du bien immobilier où le couple vit et travaille et que la SPRL Y détient également une participation minoritaire dans la BV Z (où Monsieur X est directeur), Monsieur X et Madame Y souhaitent, préalablement à la vente des actions de la BV X, acquérir la SPRL Y à titre privé à la BV X.

La Société A est disposée à acheter la BV X pour un montant fixé conventionnellement à + / - 20.000.000 EUR.

Il s'agit d'un cas de vente de société de liquidité à un tiers.

Le SDA estime que la vente des actions (postérieurement à l'achat de la participation de SPRL Y par les demandeurs) ne peut in casu être considérée comme de la gestion normale d'un patrimoine privé.

7.14 Réduction de capital - art. 344 CIR 92

Monsieur X et Madame Y sont respectivement administrateur délégué et administrateur de la SA A. Ils se sont mariés sous le régime de la séparation des biens en vertu du droit belge.

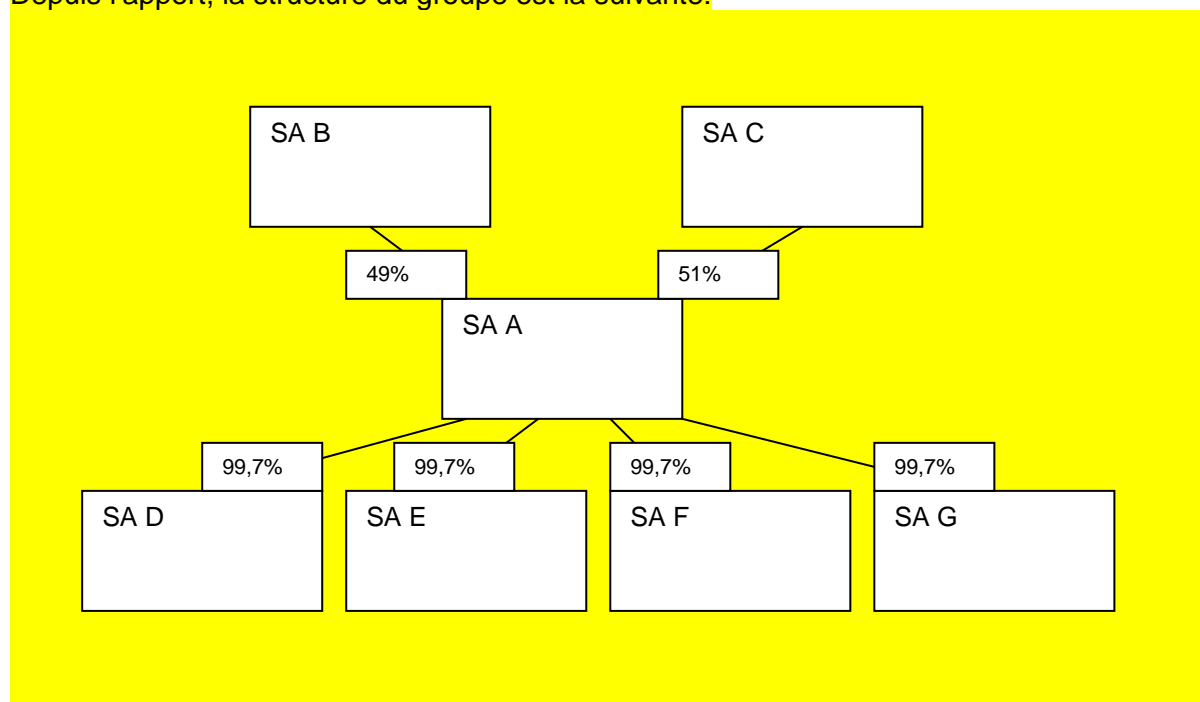
Les actions de la SA A sont détenues à raison de 51% par Madame Y. Les autres actions, représentant 49%, sont détenues par la SA B. Les actions de la SA B sont détenues par Monsieur X et Madame Y.

La SA C a été fondée en 2007. La majorité du capital a été souscrite par Madame Y par apport en nature de 51% des parts de la SA A. La partie restante du capital a été libérée en espèces par Monsieur X.

Avant l'apport en nature, aucune demande de décision anticipée n'a été introduite auprès du SDA et aucun accord n'a été obtenu au niveau du contrôle local.

Néanmoins, les conditions fixées par le ministre des Finances en réponse à la question parlementaire n ° 657 de Monsieur Van Campenhout du 23 février 2005, et les conditions décrites dans l'ancien avis SDA ont été respectées.

Depuis l'apport, la structure du groupe est la suivante:



Le couple veut réduire le capital de la SA C de 20 millions d'euros à 8 millions d'euros via une réduction de capital de 12 millions d'euros. La réduction de capital sera répartie au prorata entre les actionnaires existants, et sera faite en conformité avec le Code des Sociétés et les statuts. A titre subsidiaire, il est envisagé de liquider la SA C.

La SA C dispose de ressources propres pour payer la réduction de capital. Ces fonds proviennent des dividendes des sociétés opérationnelles (SA D, E, F et G) vers la SA A et de la SA A vers la SA C. Il n'y aura pas de financement extérieur pour le paiement ; le montant ne sera pas inscrit en compte-courant, ni ne sera reprêté au groupe pour son fonctionnement.

La réduction de capital de la SA C aura lieu dans le cadre d'une vente du groupe et de la SA A en particulier.

En application de la doctrine « step by step » a) l'apport des actions de SA A à la SA C (step-up de 20 millions d'euros), serait suivi par b) une remontée de liquidités provenant de la SA vers la SA C sans que cela ne finance un investissement et c) une réduction de capital de la SA C ou une liquidation de la SA C peut être considéré comme une unité d'action et être redéfini en une distribution de dividende directe de la SA A vers les personnes physiques.

Le SDA estime que, dans le contexte actuel, les transactions proposées (réduction de capital de la SA C ou liquidation et partage de la SA C) ne peuvent pas être justifiées par des motifs autres que l'évitement de l'impôt sur les revenus.

7.15 Plus-values (internes), application de l'article 90, 9 °, premier tiret, CIR 92

- ***Vente d'actions à des tiers***

Cas 1

Vente à la valeur de marché par Monsieur A de ses participations dans la SPRL A, une société de management à une société holding étrangère H du groupe Z. Après la vente prévue, Monsieur A conservera quelques années un mandat rémunéré en tant que personne physique dans la SPRL A.

Les comptes annuels de la SPRL A montrent qu'il existe des placements de trésorerie et des liquidités importantes (plus de 70% du total des actifs). Dans le passé, sauf peu de temps avant le dépôt de la demande de prefilling, aucun dividende n'avait été distribué.

Monsieur A fournit, via sa société, d'une part, des services à la SPRL X et à la SA Y du groupe Z (conventions de prestations de services) et, d'autre part, négocie à travers sa SPRL A des conventions de joint-ventures avec des tiers pour le groupe Z. Monsieur A (ni sa société SPRL A) n'était jusqu'alors rémunéré pour les négociations dans le cadre de la mise en place des conventions de joint-ventures.

X et Y sont des sociétés d'exploitation qui font partie du groupe étranger Z. Monsieur A n'est pas actionnaire ou administrateur de ces sociétés. Ni Monsieur A ni la SPRL A n'ont jamais possédé d'actions d'une société du groupe Z. Monsieur A, dans le passé, a bien détenu une participation majoritaire dans une SA Belge (qui jusqu'à cette date a été administrateur de la SA Y). Cette participation a été vendue à la SPRL X. Ni Monsieur A ni la SPRL X n'exercent de mandat dans les sociétés faitières du groupe Z. Cependant la SPRL A, avec d'autres personnes, est gérant de la SPRL X.

Les conventions susmentionnées de joint-venture avec des tiers sont maintenant conclues par la SA Y représentée par Monsieur A (bien qu'il ne dispose pas d'un mandat représentatif au sein de SA Y). Monsieur A n'est pas employé ou mandataire des entreprises qui ont conclu ces conventions. À l'heure actuelle, la SA Y a conclu plusieurs conventions de joint-venture et est actuellement encore en discussions avec d'autres parties (phase de négociation). Ces conventions ont été lancées comme une activité secondaire, mais maintenant, semblent avoir un potentiel de croissance significatif.

Dans ces conventions de joint-venture il existe des clauses spécifiques qui peuvent être résiliées dans le cas où Monsieur A ne pourrait plus agir pour la SA Y (que ce soit ou non via son contrat de prestation de service). Il existe une insécurité juridique concernant la validité et la force contraignante des accords et le groupe Z souhaite que la continuité et la croissance de l'entreprise puisse être assurée pour l'avenir.

Dans le cadre de la future stratégie du groupe, il est important que le suivi des activités réalisées par la SPRL A en Belgique soit garanti et que les contrats existants avec des tiers soient rationalisés, garantis juridiquement et puissent être maintenus et, lorsque cela est possible, prolongés.

Vu la personne, l'expérience et le réseau de Monsieur A, son implication personnelle et sa présence dans le groupe sont nécessaires afin de pouvoir assurer la continuité de ces conventions de joint venture.

En prenant le contrôle de la SPRL A, dont Monsieur A demeurera encore un certain temps le dirigeant rémunéré, le groupe pérennise sa collaboration avec la SPRL A, et plus particulièrement avec Monsieur A, et il acquiert la propriété et le contrôle de la SPRL A.

Nonobstant le fait que cela concerne une vente d'actions à une partie tierce non liée, le SDA est d'avis que la vente d'actions de la société de management A ne cadre pas avec une gestion normale de patrimoine privé. Que la position de Monsieur A à l'égard du groupe Z sur le plan des négociations des conventions de joint-venture ne soit pas juridiquement réglée ne nécessite pas que le groupe Z doive procéder à l'achat des actions de la SPRL A, une société au sein de laquelle il y a des liquidités et des placements de trésorerie et pour lesquels une partie tierce non liée n'a, en principe, aucun intérêt. Au lieu de cela, il pourrait être envisagé une adaptation des conventions de prestations de services existantes conclues entre les sociétés X et Y et la SPRL A dans le sens où les prestations de services par Monsieur A/la SPRL A soient rémunérées au prix du marché.

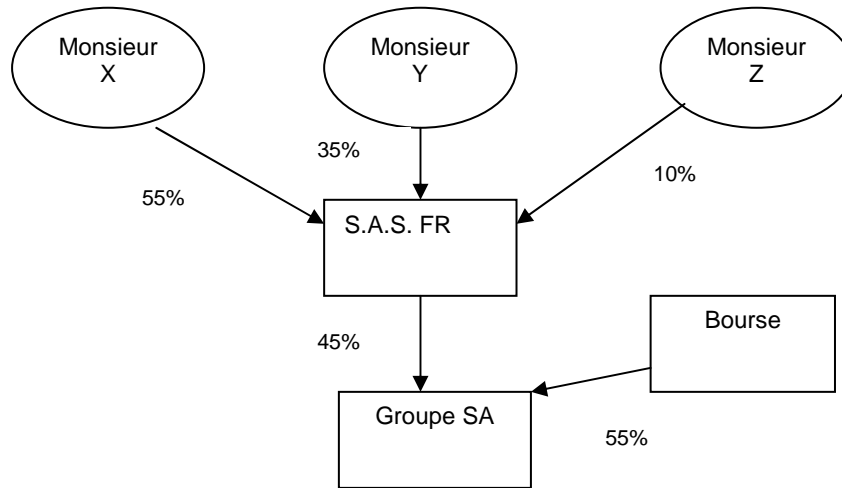
Cas 2

La demande consistait en la confirmation que l'opération de cession à des tiers des parts de Messieurs X et Y dans 2 SOPARFI luxembourgeoises, créées en 2012, relève de la gestion normale de leur patrimoine privé.

Situation de départ avant 2012

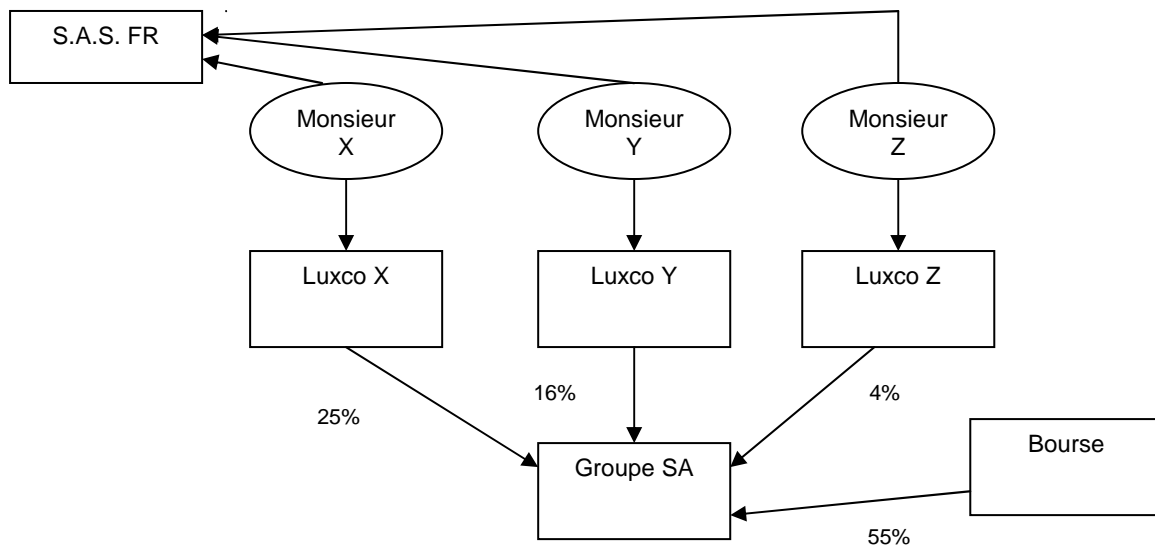
Monsieur X et Y sont dirigeants-actionnaires du Groupe SA fondé dans les années 1990 et coté en bourse. Ils détiennent 45% des parts du Groupe par l'intermédiaire de SAS Fr et souhaitent se retirer à court ou moyen terme.

Monsieur X et Y envisagent de s'installer avec leur famille en Belgique.



En 2012, SAS France a cédé ses participations dans le groupe à des SOPARFI luxembourgeoises créées concomitamment.

Situation après la vente aux SOPARFI en 2012



Opération objet de la question

Messieurs X et Y s'installent en Belgique puis vendent leurs participations dans les LUXCO à des tiers. Cette cession relève-t-elle de la gestion normale d'un patrimoine privé ?

L'opération a été jugée comme purement fiscale et fortement spéculative. Un court laps de temps aurait séparé la constitution des LUXCO et la revente des actions LUXCO. De plus, la plus-value estimée était exorbitante et l'opération, dans sa globalité, relativement complexe.

- ***Vente d'actions à sa propre holding***

Cas 1

Vente d'une participation minoritaire importante dans la société d'exploitation X par Monsieur et Madame A à la SA Z dont ils détiennent toutes les actions. La SA Z détient les autres actions (une participation majoritaire) dans la SA X et deux immeubles (commerciaux) qui sont donnés en location à des tiers.

Il y a longtemps, Monsieur et Madame A ont fait l'apport d'un immeuble commercial avec des espaces bureaux à la SA X, ce qui leur a permis d'acquérir la participation minoritaire dont il est question ci-dessus et suite à quoi la participation de la SA Z dans la SA X s'est diluée.

Monsieur et Madame A sont aussi actifs dans d'autres sociétés, dont la société Y qui vient d'être déclarée en faillite. Ils ont une dette personnelle importante suite à la caution personnelle donnée pour le remboursement de toutes les sommes dues par Y et par la conversion en crédit-privé, au nom des demandeurs, d'une partie du crédit que Y avait laissé ouverte auprès d'une institution financière

Afin de disposer des moyens financiers nécessaires au remboursement de cette dette, les demandeurs souhaitent vendre leur participation minoritaire dans la SA X à la SA Z.

Le SDA remarque que la seule finalité de l'opération consiste à fournir aux demandeurs les moyens financiers nécessaires au règlement de leurs dettes personnelles. De plus, les moyens financiers de la SA Z ne sont pas suffisamment démontrés. Afin de procéder à l'achat de la participation de la SA X, la SA Z devra vendre l'un de ses immeubles. Toutefois, il est déjà acquis que le produit de cette vente ne sera pas suffisant pour financer l'achat des actions X. Il faudra, en plus, procéder au recouvrement anticipé d'une créance sur une autre société du groupe et au refinancement de crédits existants dans le chef de la SA Z à sa filiale, la SA X.

Le SDA est aussi d'avis que si les demandeurs étaient des actionnaires « tiers » avec une participation minoritaire dans la SA X, la SA Z ne serait pas prête à vendre son immeuble afin de procéder à l'opération envisagée. La manière dont l'achat serait financé implique que les dettes personnelles des demandeurs (y compris les intérêts et les charges) glisseront vers les sociétés Z et X, ce qui ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Vente par chacun des frères A et B de leur participation de 5% dans la société X à la société holding existante Z.

A et B détiennent, depuis l'apport il y a plus de 3 ans de 45% chacun des actions de X dans Z (pour lequel aucune décision anticipée n'a été demandée), chacun 50% des actions de cette dernière société. Les actions de X sont donc détenues par Z (90%) et par Messieurs A et B (chacun 5%). X possède une participation majoritaire dans la société de droit étranger Y.

L'opération envisagée consiste à ce que Messieurs A et B vendent à Z la participation qu'ils détiennent encore personnellement dans X. Après quoi, des opérations intragroupe auraient lieu afin de professionnaliser la structure du groupe.

Les moyens dégagés par la vente envisagée devraient partiellement être utilisés par A et B pour solder le compte-courant débiteur des deux actionnaires dans X. Ce compte-courant débiteur trouve son origine dans une régularisation fiscale volontaire de frais privés pris en charge par la société dans le passé et les demandeurs ont exprimé le souhait d'acquitter leur dette le plus rapidement possible. Les demandeurs veulent prendre l'engagement d'investir à nouveau dans X, pour une période déterminée, le surplus qu'ils recevraient suite à cette vente.

Le SDA est d'avis que la vente envisagée ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. Il n'est pas démontré pourquoi Messieurs A et B ont fait l'apport, il y a quelques années, de seulement une partie de leurs actions X à Z ; et étant donné que Z dispose de suffisamment de moyens financiers pour payer le prix de 10% des actions X, Z peut procéder à une distribution de dividendes avec lesquels les demandeurs peuvent acquitter leur dette en compte-courant.

- ***Vente d'actions à la société de management***

Cas 1

Messieurs A et B détiennent chacun 50% des actions de la société X (prestations de services à des tiers) et souhaitent vendre ces actions à leur société de management personnelle, dans le cadre de la centralisation de leur patrimoine. Suite à cette vente, les demandeurs disposeraient d'un compte-courant créditeur dans leur société de management.

La vente envisagée n'est pas suffisamment étayée et, selon le SDA, est inspirée par des motifs purement fiscaux (la conversion de revenus imposables, et plus précisément leurs émoluments actuels, en revenus exemptés, à savoir l'apurement de leur avance suite à la vente). Le SDA est d'avis que cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Le demandeur est actionnaire à 50% d'une société opérationnelle A dont il a acquis les parts à un prix modique il y a trois ans. Il a récemment constitué sa propre société de management B à laquelle il souhaitait vendre les parts qu'il possède dans la société opérationnelle A. Le prix de vente aurait été inscrit dans les comptes de B, au crédit du compte-courant du demandeur, puis affecté par le demandeur, au fur et à mesure des remboursements, aux fins suivantes : en priorité à la libération intégrale du capital de B,

ensuite à une augmentation de capital de B. Le solde du compte-courant aurait été remboursé au fur et à mesure des moyens dégagés par B.

L'opération a été refusée pour plusieurs motifs : court laps de temps entre l'acquisition et la vente, plus-value exorbitante, opération complexe et fiscalement agressive, endettement de la société acheteuse B.

- **Apport d'actions d'une société d'exploitation à une société de patrimoine et de management existante.**

Apport par les demandeurs (qui sont conjoints) de leurs actions dans la société d'exploitation X à leur société patrimoniale et de management existante Y. La SPRL Y a l'intention, à terme, de reprendre des sociétés ou constituera elle-même des sociétés. Les demandeurs ont déjà envisagé des projets de reprises mais, pour le moment, il n'y a pas de plans concrets de reprises.

La SPRL Y disposait d'une maison qui a récemment été démolie et elle va construire un nouveau bâtiment qui sera utilisé comme habitation personnelle par les demandeurs (une partie limitée sera destinée à un usage de bureau). Y a conclu un emprunt externe pour la démolition et la construction du nouveau bâtiment. A côté de cela, la SPRL Y possède deux maisons qui seront rénovées et ensuite données en location à des tiers. Pour l'achat de ces maisons, Y a aussi conclu un emprunt externe.

De plus, la SPRL Y a contracté un crédit roll-over pour un montant considérable en vue de la construction de l'habitation des demandeurs. Il est probable que les coûts (remboursement des emprunts et paiement des intérêts) seront beaucoup plus élevés que les revenus (loyer et émoluments des dirigeants d'entreprise) et ce sera certainement le cas au cours des premières années.

De ce qui précède, il apparaît que la SPRL Y, après l'opération envisagée, ferait fonction de société holding dont la valeur de la future habitation privée des dirigeants d'entreprise représentera une partie importante de l'actif de la société. Des coûts importants sont/seront réalisés par la SPRL Y, et financés via le paiement de dividendes qui remonteront (pourront remonter) de la SA X et ce, alors qu'aucune activité concrète de reprise n'est envisagée par la SPRL Y. Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé.

- **Vente d'actions à une nouvelle société (Newco) des enfants.**

Cas 1

Monsieur et Madame A (les parents) souhaitent vendre les actions de la société de droit étranger X à une Newco qui sera constituée par leurs enfants (certains sont actifs, d'autres non actifs au sein du groupe).

X est une société holding de droit étranger et détient les actions de la société holding belge Y, qui, à son tour, détient les actions de plusieurs sociétés d'exploitation. La structure du groupe a pris forme suite à la vente, par les parents, de leurs actions dans les sociétés d'exploitation à Y (financée par un emprunt obligataire avec intérêts), immédiatement suivie par une vente des actions de Y à X. La dette encourue par Y suite à l'achat des sociétés d'exploitation arrive bientôt à échéance et, par manque de possibilités de remboursement, sera convertie en un emprunt, remboursable en partie dans 5 ans et la plus grande partie aura une échéance à 25 ans. Dans le cadre de la

planification successorale, les parents ont en outre l'intention de faire un don en pleine propriété à leurs enfants de leur créance pour la partie de l'emprunt qui vient à échéance dans 25 ans.

La créance que les parents devraient obtenir à l'occasion de la vente envisagée de leurs actions X ferait l'objet d'une donation aux enfants et les enfants feraient ensuite l'apport de cette créance dans le capital de la Newco.

Les demandeurs insistent sur le fait qu'il n'est pas envisagé de donation directe des actions X aux enfants malgré le fait que la préférence des enfants aille vers une holding de tête belge (la société holding de droit étranger X sera peut-être liquidée).

Le SDA est d'avis que la vente envisagée des actions X à une société Newco des enfants ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé. Newco ne dispose pas des moyens financiers pour procéder à cet achat et la SA Y a encore de considérables obligations financières à l'égard des demandeurs et de leurs enfants (qui est liée à la précédente vente par les parents de leurs actions dans les sociétés d'exploitation à la SA Y). En plus, il faut remarquer que le résultat souhaité, à savoir la transmission des actions du groupe aux enfants, peut être atteint par une donation directe des actions de la société de droit étranger X, éventuellement suivie par le transfert du siège social de cette société vers la Belgique.

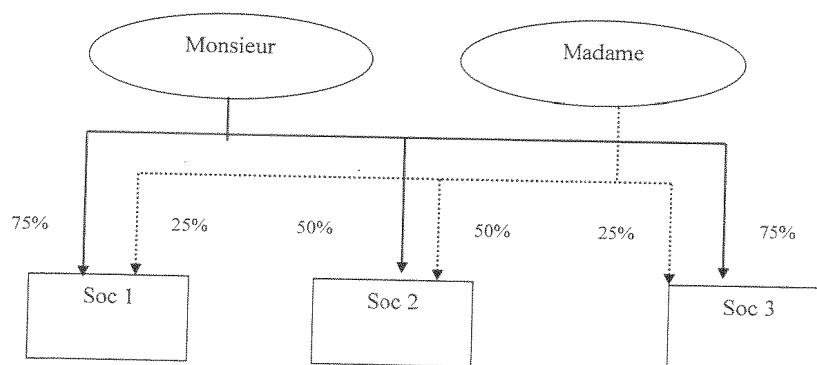
Cas 2

Vente, par les parents, à une société en commandite par actions (SCA), que leur fils constituera avec un capital minimum, et dont ils seraient nommés gérants statutaires via une SPRL qu'ils constitueraient. Le prix serait payé sous forme de rente viagère.

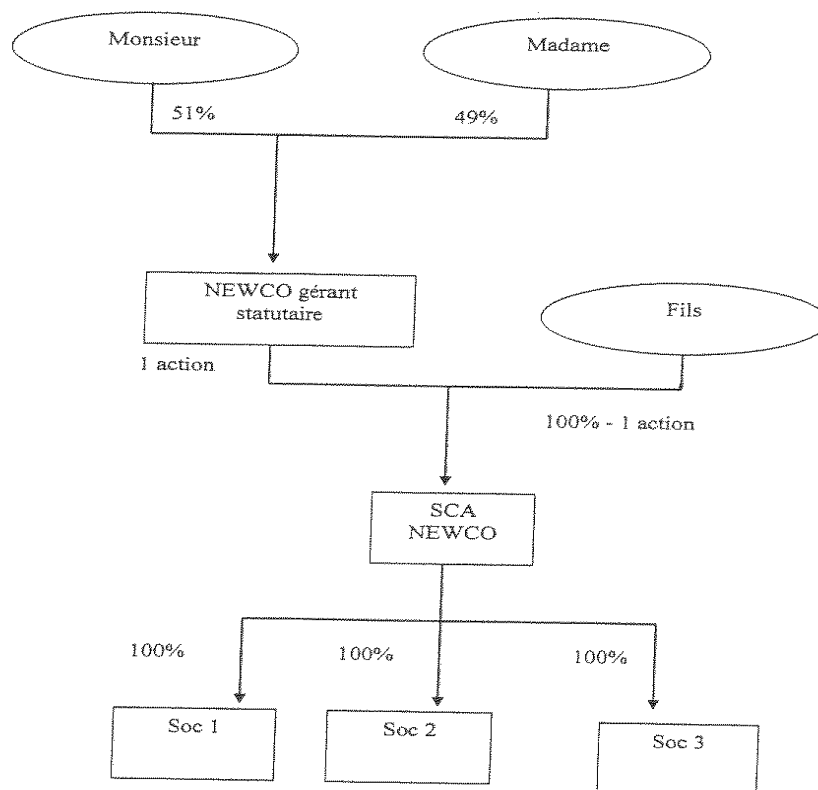
Les parents, encore relativement jeunes, ne souhaitent pas se retirer à court terme. Au contraire, le fils, à peine majeur, et non encore actif au sein du groupe, devrait suivre une formation d'au moins cinq ans avant de pouvoir envisager la reprise de l'affaire. Entre-temps, les parents conserveraient le contrôle total du groupe.

L'opération proposée a été refusée au motif qu'elle est prématurée (les parents conservent le contrôle du groupe à court et moyen terme) et hautement risquée à ce stade.

Avant opérations



Après opérations



- ***L'objectif souhaité peut être atteint sans step-up***

Cas 1

Les demandeurs (frère et sœur) détiennent chacun 50% de la SPR W (non active) et de la SA X. La SA X est une holding avec des fonctions de direction et de holding. Elle détient, en plus de sa participation dans la NV Y (une société d'exploitation qui, à son tour, détient des actions dans une autre société d'exploitation), une importante participation minoritaire dans la SA Z (location de bien immeuble à des tiers), ainsi que plusieurs immeubles (activité immobilière, location à des tiers). Il est envisagé, par les opérations envisagées (en deux phases), de créer une structure où les activités d'exploitation et immobilières peuvent se développer de manière indépendante.

Dans une 1^{ère} phase, une scission partielle interviendrait, au cours de laquelle X va apporter sa participation dans Y à la société existante W. X conserve ainsi le contrôle sur son activité immobilière et la participation dans la société immobilière Z.

Dans une 2^e phase, les actions de X seraient apportées à la société W de sorte que W pourra finalement remplir sa fonction de holding.

Au cas où X pourrait acquérir plus tard les actions Z restantes (ce n'est pour le moment pas encore à l'ordre du jour), cette dernière société pourrait être reprise par X via une fusion.

Le SDA est d'avis que la structure finale souhaitée dans le cas d'espèce peut être réalisée par l'apport par X de ses activités immobilières à une Newco (par application de l'article 46, §1, al. 1, 2°, CIR 92 : apport d'une branche d'activité). La société X détiendra alors des participations dans les sociétés immobilières Newco et Z (qui pourront plus tard fusionner si elles le souhaitent) et dans la société d'exploitation Y. L'apport par les personnes physiques (phase 2 du plan) devient alors superflu et ne peut pas non plus être considéré comme une gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Le demandeur détient toutes les actions, à l'exception d'une seule, de la SCRL A qui détient toutes les actions de la SCRL B et 5% d'une société de droit étranger C. La SCRL A est une société de management et patrimoniale avec un patrimoine immobilier important affecté à des fins privées.

Le demandeur souhaite faire l'apport des actions de la SCRL A à une nouvelle société holding à constituer. Ensuite, la SCRL A vend ses participations dans B et C à la nouvelle société holding constituée. Enfin, dans la dernière phase, les actions de la société holding sont apportées à une société à constituer dont les parts sociales seront détenues par le demandeur et ses enfants.

La structure actuelle ne permet pas de gérer la société de manière optimale vu que la SCRL A est une société opérationnelle qui génère le plus de revenus et où se situe le risque d'entreprise le plus élevé. À côté de cela, la SCRL A détient des participations dans B et C. Compte-tenu du risque économique, une activité complémentaire a été développée récemment chez B. Dans l'intérêt du profil de risque consécutif à l'activité de SCRL A et en raison des accords existants, il est souhaitable d'utiliser la SCRL A comme société holding. La SCRL A représente toujours un risque non négligeable, héritage du passé sous la forme de recours en responsabilité possibles.

Cette motivation n'a pas été retenue par le SDA étant donné que, d'une part, c'était le choix du demandeur de transformer la SCRL A en société de management (avec les risques qui y sont liés) et, d'autre part, d'utiliser la SCRL A comme société-mère pour les participations dans B et C, ainsi que comme société patrimoniale avec un patrimoine immobilier important destiné à des fins privées.

En même temps, la nouvelle structure n'offre toujours pas assez de protection par rapport aux recours en responsabilité possibles pour lesquels la SCRL A pourrait être impliquée et le SDA considère que ces risques sont insuffisamment démontrés étant donné le choix des demandeurs de regrouper ces activités pendant une période assez longue. De plus, le SDA est d'avis que la structure finale souhaitée dans le cas d'espèce peut être réalisée par l'apport par la SCRL A de son activité de management dans une Newco (par application de l'article 46, §1, al.1, 2°, CIR 92 : apport d'une branche d'activité). Étant donné ce qui précède, le SDA est d'avis que l'objectif recherché ne nécessite pas de passer par l'apport envisagé qui ne cadre donc pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

- **Sociétés disposant de liquidités excédentaires et/ou de placements de trésorerie**

Cas 1

Apport par Monsieur A des actions d'une société d'exploitation à une société holding à constituer.

Le demandeur est, via sa société, actif dans une branche spécifique à haut risque pour laquelle une assurance peut être contractée, mais seulement dans une mesure limitée. Etant donné que l'activité est très rentable, il souhaite soustraire les liquidités (qui représentent plus de la moitié du total du bilan) et les bénéfices futurs aux risques potentiels de la société d'exploitation via une société à constituer.

Le SDA est d'avis que, étant donné le fait que l'opération envisagée revient essentiellement à transférer les bénéfices vers une nouvelle société holding à constituer qui n'a pas de projet d'investissements, l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Apport à la valeur de marché par Monsieur A des actions de la SPRL Docteur A à une société holding à constituer. La SPRL Docteur A détient à son tour des actions (participations minoritaires) dans d'autres sociétés professionnelles (associations).

L'apport envisagé est justifié par l'investissement dans l'immobilier par la nouvelle holding (via la constitution d'une société filiale). Il apparaît, à la lecture du bilan de la SPRL Docteur A qu'il y a des valeurs disponibles et des placements de trésorerie importants. Dans le passé, aucun dividende n'a été distribué.

Etant donné que les investissements immobiliers ne sont pas concrets et qu'il n'est par conséquent pas démontré que les valeurs disponibles de la SPRL Docteur A y seront affectées, le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 3

Les 3 demandeurs (les parents et leur fils) détiennent chacun 1/3 des actions de la société d'exploitation X.

Le fils souhaite apporter la moitié de ses actions dans une société holding à constituer et vendre l'autre moitié de ses actions X à cette holding, le paiement se faisant via l'inscription au crédit de son compte-courant. La holding sera constituée en partie avec du capital libéré et en partie avec l'apport envisagé. Les parents vendront ensuite leurs actions X à la société holding de leur fils (avec paiement différent).

La valorisation des actions de la SA X sera réalisée sur base des fonds propres (non corrigés) du dernier exercice comptable clôturé. La SA X ne possède pas de biens immobiliers. D'après les demandeurs, cette valorisation a été choisie étant donné que la croissance de l'entreprise s'est sérieusement ralentie au cours des dernières années.

Lors de l'analyse desdits comptes annuels, il a été constaté que l'actif était seulement composé, à part les créances commerciales, de liquidités et placements de trésorerie (pour près de 80% du total de l'actif). Aucun dividende n'a été distribué dans le passé.

Etant donné le fait que les moyens disponibles ne peuvent pas être considérés comme du fonds de roulement, les opérations envisagées ne cadrent pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 4

Apport à la valeur du marché par Monsieur A d'actions détenues dans la société de droit étranger X (100%) à une société holding belge à constituer. X détient deux participations dans des sociétés de droit étranger. Jusqu'à présent, X n'a distribué aucun dividende.

Pour motiver l'opération d'apport envisagée, les raisons suivantes sont citées :

- l'ancrage par le demandeur de son patrimoine en Belgique ;
- l'acquisition par la holding, à long terme, de nouvelles participations dans des sociétés avec un objet social comparable. A ce jour, il n'y a pas encore de projets concrets ;
- l'évitement d'un double prélèvement sur les distributions de dividendes par la société de droit étranger. Après l'apport, les dividendes de X pourront être distribués à la société holding belge avec exemption de précompte mobilier.

Il ressort de l'analyse des comptes annuels intermédiaires de X que les titres et les valeurs disponibles représentent la partie la plus importante du bilan (plus de 70% du total du bilan).

Etant donné ce qui précède, à savoir la composition de l'actif de X et la motivation limitée de l'opération envisagée, le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 5

Les demandeurs souhaitent apporter les actions qu'ils détiennent dans une société d'exploitation et dans une société patrimoniale à une société holding encore à constituer.

L'apport cadre avec la planification successorale des demandeurs ainsi qu'avec une politique d'investissement où les moyens tirés de la société d'exploitation via la holding seront mis à disposition de la société patrimoniale. Cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé : vu que plus de la moitié du total du bilan (52%) est composée de placements de trésorerie et de valeurs disponibles qui ne peuvent pas être considérés comme du fonds de roulement ; que seules des rémunérations limitées ont été attribuées aux dirigeants ; qu'aucun dividende n'a jamais été distribué et qu'aucun projet d'investissements concrets n'a pu être déposé, le SDA est d'avis que l'apport est d'inspiration fiscale et est réalisé dans le seul but d'exprimer la valeur des sociétés comme capital libéré d'une holding.

- ***Vente et apport à une holding propre***

Cas 1

Cession (en partie par vente, en partie par apport) par les Messieurs A et B (2 frères) de leurs actions SA X à leur propre société holding la SA Z, suivie par une fusion au cours de laquelle la SA X est absorbée par la SA Y, une société filiale de Z. Les actions X sont momentanément la propriété de Monsieur A à concurrence de 25% et de Monsieur B à

concurrence de 75%. Il y a quelques années, les demandeurs étaient chacun propriétaires de 50% des actions, mais cette situation a été modifiée suite à des accords familiaux relatifs aux risques et responsabilités.

La SA Y dispose momentanément d'une importante créance sur les deux demandeurs. Cette créance est apparue après à une rectification fiscale de l'ISL suite à quoi les demandeurs ont pris personnellement en charge une partie de la dette fiscale en empruntant les capitaux à leur société Y.

Leur dette en compte-courant auprès de Y pourrait être apurée par la vente partielle des actions X par les demandeurs (5% pour Monsieur A et 15% pour Monsieur B) à la société Z.

Le SDA a décidé, étant donné les éléments mentionnés ci-dessus (historique de la détention des actions et existence de dettes), que la cession mixte (apport/vente) ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Apport partiel et vente partielle par Madame A de ses actions de la SA X à une nouvelle holding à constituer. Le couple A est marié avec séparation de biens. Madame détient toutes les actions moins une de la SA X (une action est détenue par Monsieur A). Jusqu'à présent, la SA n'a pas distribué de dividendes.

La SA X était une société d'exploitation mais, suite à la vente de son activité à un tiers, elle détient, pour le moment, seulement des biens immobiliers (usage propre et location à des tiers), l'usufruit d'un appartement utilisé par les demandeurs comme habitation privée ainsi que d'importantes liquidités et placements de trésorerie (60% du total du bilan).

Les deux époux veulent gérer à l'avenir, sur la base d'une relation 50/50, le patrimoine, lequel a été constitué essentiellement par Madame. Pour ce faire, une nouvelle société holding sera constituée à qui Monsieur A fera l'apport d'une somme d'argent et Madame apportera des actions X à concurrence de cette même somme. Les actions X restantes (la plus grande partie) seraient vendues par Madame A à la nouvelle holding (avec paiement différé).

Ultérieurement, le but sera de gérer distinctement le patrimoine mobilier (les placements de trésorerie et les liquidités) et d'en faire l'apport à une société holding ou à une société filiale constituée par la holding (répartition des risques). Par la constitution de cette holding dans laquelle les deux époux détiendront une participation de 50%, l'expansion future du groupe pourra se réaliser sur une base équivalente.

Le SDA est d'avis que l'opération envisagée ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. X est une société disposant d'un montant considérable de placements de trésorerie/valeurs disponibles. L'argument de la répartition des risques n'est pas convaincant et il n'a pas été démontré que la nouvelle holding disposait des moyens suffisants pour l'achat des actions X (compte-tenu des biens immeubles détenus). La répartition 50/50 envisagée par les époux pourrait être réalisée d'une autre manière, par exemple par une adaptation du régime matrimonial.

- **Apport des parts d'une société notariale à une holding faitière**

Apport par Monsieur A des actions de sa société notariale professionnelle, X SPRL à une société holding à constituer.

Le demandeur détient en plus des actions de X SPRL, des actions de Z SPRL, une société de gestion notariale qui agit comme gérante de X SPRL (et reçoit des rétributions importantes) et est aussi active comme société immobilière. Récemment Z a distribué un dividende important.

Vu que Z SPRL ne répond pas déontologiquement à certaines conditions telles que décrites dans le règlement des sociétés notariales du 26 avril 2011, le demandeur souhaite apporter ses actions X à une société notariale de participations HoldCo qui deviendrait gérant de X à la place de Z.

Comme motivation pour l'apport envisagé, on avance que la nouvelle structure pourrait faciliter une éventuelle association avec d'autres notaires et que la HoldCo pourrait à l'avenir recevoir de manière illimitée les liquidités excédentaires (càd non pas comme une rétribution de gestion liée à des conditions conformes au marché) qui pourraient donc être utilisées de manière plus "libre" que dans la société de gestion notariale.

Le SDA remarque que X ne possède pas de plan concret pour réaliser une association avec un ou plusieurs autres notaires et est d'avis que l'apport envisagé, sur la base de la motivation avancée, n'entre pas dans cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

- **Holding sur holding**

Cas 1

Apport par les époux de leur participation (100%) dans la société X à une nouvelle société holding à constituer. La société X est une société de management qui de plus fonctionne comme une société patrimoniale. Elle possède notamment un tiers des actions de la société Y (une société d'exploitation) et est gérante de cette société. Ses biens immobiliers (80% du bilan) comprennent la maison actuelle et précédente des demandeurs et un appartement. Dans X, il n'a pas de liquidités importantes actuellement.

La demande est motivée dans le cadre d'une planification familiale et à terme par une planification successorale.

L'apport envisagé des actions X à une nouvelle société holding à constituer ne peut pas être considéré comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé du fait que l'apport dans le cas présent concerne l'apport d'une société de management qui de plus peut aussi être qualifiée de "société villa" et qui en outre exerce déjà la fonction de société holding. (création d'une structure holding sur holding).

Cas 2

Apport par le demandeur de ses actions dans sa société holding de droit étranger X qui possède des participations dans un certain nombre de sociétés filles étrangères, à une société holding de droit belge à constituer.

Comme motivation on avance que la société holding de droit étranger qui, à côté de sa fonction d'holding, exerce une fonction de gestion de diverses sociétés d'exploitation

filiales et octroie des prêts aux sociétés du Groupe, désire isoler les risques qui proviennent de ces activités de gestion et de prêt. Cet objectif serait atteint par l'apport des actions X à une pure holding de droit belge.

Le SDA fait remarquer que les activités de X ne permettent pas de considérer cette société comme une holding avec activités mixtes et est d'avis que vu la création d'une situation « holding sur holding », l'opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 3

Apport de certificats d'actions d'une holding de droit étranger (l'actuel holding faitière du Groupe qui détient des actions dans des sociétés belges et étrangères) par Monsieur et Madame X à une société holding de droit belge à constituer.

Comme motivation de l'opération envisagée, on avance la "belgification" du Groupe et la planification successorale des demandeurs. Les demandeurs souhaitent procéder d'une part à la donation de leurs certificats (actions) de la société holding faitière de droit étranger et d'autre part ils souhaitent conserver la possibilité de pouvoir vendre ces certificats (actions). L'opération projetée laisse la possibilité de faire une donation des actions de la société holding de droit belge. Enfin de nouveaux investissements directs ou indirects peuvent être entrepris à partir de la société holding belge.

Suivant les demandeurs, le déplacement du siège social de la holding étrangère vers la Belgique n'est pas leur préférence étant donné que le pays X, au vu des différentes conventions qu'il a conclu avec des pays tiers, est une base idéale pour la réalisation de certains projets.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne rentre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé du fait de la création d'une structure holding sur holding ainsi que du fait qu'il n'a pas été démontré que les conventions préventives de la double imposition du pays X rendraient certaines situations plus favorables qu'en Belgique pour les pays (parties du monde) où le Groupe est actif (il n'a pas non plus été démontré que le Groupe exploiterait dans un avenir proche ces conventions préventives de la double imposition). De plus le demandeur n'a pas pu démontrer qu'il y avait des investissements nouveaux et concrets au départ de la société holding belge.

De même l'argument concernant la planification successorale par laquelle une nouvelle société holding serait créée au dessus de la holding étrangère existante dans le but d'une éventuelle donation des actions de la nouvelle société holding belge ne peut être retenu.

Cas 4

Monsieur X est le seul détenteur des actions de la société holding néerlandaise A qui à son tour détient toutes les actions de deux sociétés d'exploitation néerlandaises et d'une société immobilière. A exerce également des activités de management et financières et procède à la constitution de la pension de X.

Monsieur X souhaite apporter les actions de A à une société holding faitière belge. L'apport permettrait au demandeur de gérer ses actions depuis son domicile en Belgique. Un déplacement du siège social ne serait pas conseillé pour diverses raisons. A partir de la société holding belge, une nouvelle société d'exploitation de droit belge serait créée à partir de laquelle des activités pourraient être exercées sur le marché

belge. Vu que A est également la société de pension du demandeur, il souhaite la soumettre le moins possible au risque entrepreneurial ; de ce fait il souhaite développer de nouvelles activités en Belgique depuis une nouvelle holding belge plutôt que depuis la société A.

Cet apport n'a pas été accepté par le SDA. On a déjà une structure de Groupe complète bien que néerlandaise. En introduisant celle-ci dans une holding belge, on crée une structure holding sur holding. Les activités exercées par la holding peuvent être considérées comme des activités holdings et n'entraînent pas des risques opérationnels. Les investissements belges prévus concernent seulement une scission sur base géographique des activités existantes exercées dans les sociétés existantes. Une telle société opérationnelle belge peut aussi être créée à partir de la société holding néerlandaise.

Cas 5

Le demandeur est à la tête (actionnaire majoritaire et dirigeant) d'une société holding de droit européen, A, détenant deux opérationnelles également de droit européen. La holding A est issue d'une fusion par absorption assez récente (trois ans) d'une autre holding (B) détenue antérieurement par ce demandeur.

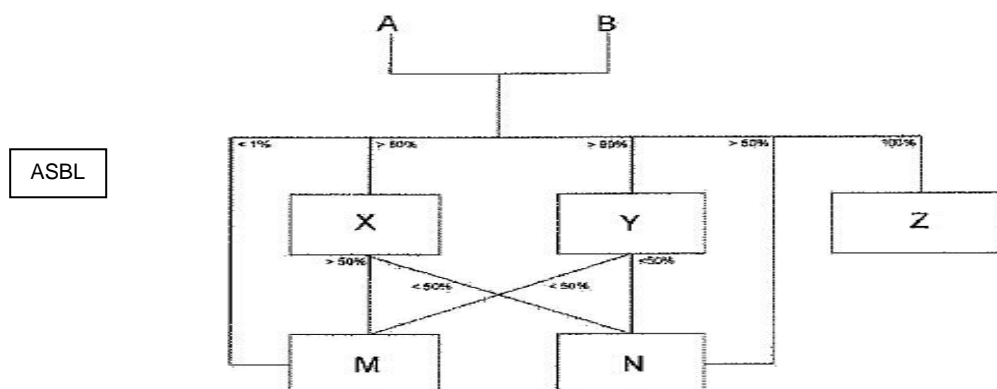
Le demandeur vient de s'installer en Belgique, d'y créer une société à vocation de holding, C, et souhaite lui apporter les parts de sa holding A. Il n'y a pas de réelles motivations économiques ou successorales justifiant l'opération.

L'opération envisagée a été refusée en raison de plusieurs motifs : apport de holding à holding, successions d'opérations de restructurations, absence de motifs convaincants autres que fiscaux, importance des plus-values en jeu. L'opération a été jugée complexe dans son ensemble.

• **Opérations complexes**

Cas 1

Apport par les demandeurs, messieurs A & B, des actions qu'ils possèdent dans des sociétés de Groupes belges et étrangers X, Y & Z (exploitation) à une nouvelle société holding de droit belge à constituer (SPRL ou SCA). Les demandeurs possèdent ensemble la totalité ou la majorité des actions de ces sociétés.



L'opération projetée est motivée comme suit: centralisation de la possession des actions (planification successorale, continuité des sociétés) centralisation de la gestion et centralisation du financement.

Dans un passé lointain, les demandeurs et quelques autres personnes ont créé une ASBL dans laquelle ils ont développé des activités. Au cours du temps, ces activités ont continué à se développer et l'ASBL octroie uniquement des financements, depuis que la première société du Groupe a été créée (l'ASBL possède des créances sur les demandeurs et sur les sociétés du Groupe).

La structure actuelle, par laquelle X & Y possèdent chacune une participation dans une société filiale, a été créée dans le passé du fait de la vente par les demandeurs de leurs parts sans plus-value. Dans le passé, aucun dividende n'a été octroyé.

L'opération d'apport fait partie d'un vaste ensemble d'opérations ayant pour but de rationaliser la structure financière du Groupe

- 1^{ère} étape : l'intention de centraliser tous les emprunts accordés aux entités opérationnelles aussi bien par l'ASBL que par les demandeurs en les centralisant par compensation de dettes, vente ou apport de créances dans la NewHoldCO. Après cette étape, le Groupe sera uniquement financé via NewHoldCO. Cette étape ne sera pas nécessairement finalisée avant la réalisation de la deuxième étape. On remarque que les demandeurs ont emprunté auprès de leur ASBL des moyens financiers pour le financement de sociétés du Groupe (l'ASBL a pour l'instant des créances importantes envers les deux demandeurs);
- 2^{ème} étape : Messieurs A & B apporteront leurs parts des sociétés opérationnelles X, Y & Z à NewHoldCO;
- 3^{ème} étape : opérations intragroupe (ventes) afin que toutes les sociétés du Groupe deviennent des sociétés sœurs sous NewHoldCo;
- 4^{ème} étape : les parts de NewHoldCo seront certifiées via une fondation belge ou néerlandaise;
- 5^{ème} étape : l'ASBL est intégrée dans la structure du Groupe (à développer).

De l'examen, il ressort que la constitution des sociétés du Groupe par les demandeurs a été financée soit par des moyens propres (montants limités) ou bien par des moyens empruntés auprès de l'ASBL (montants très importants), De même pour les financements postérieurs des sociétés du Groupe, les demandeurs ont fait appel à des moyens financiers importants issus de l'ASBL.

A ce jour, les demandeurs n'ont remboursé l'ASBL que de façon très limitée

Suite à l'apport envisagé par les demandeurs, des plus-values importantes seront réalisées (dans certain cas à relativement court terme). De plus, l'apurement des dettes personnelles des demandeurs à l'égard de l'ASBL forme un élément important de la demande (voir 1^{ère} étape ci-avant).

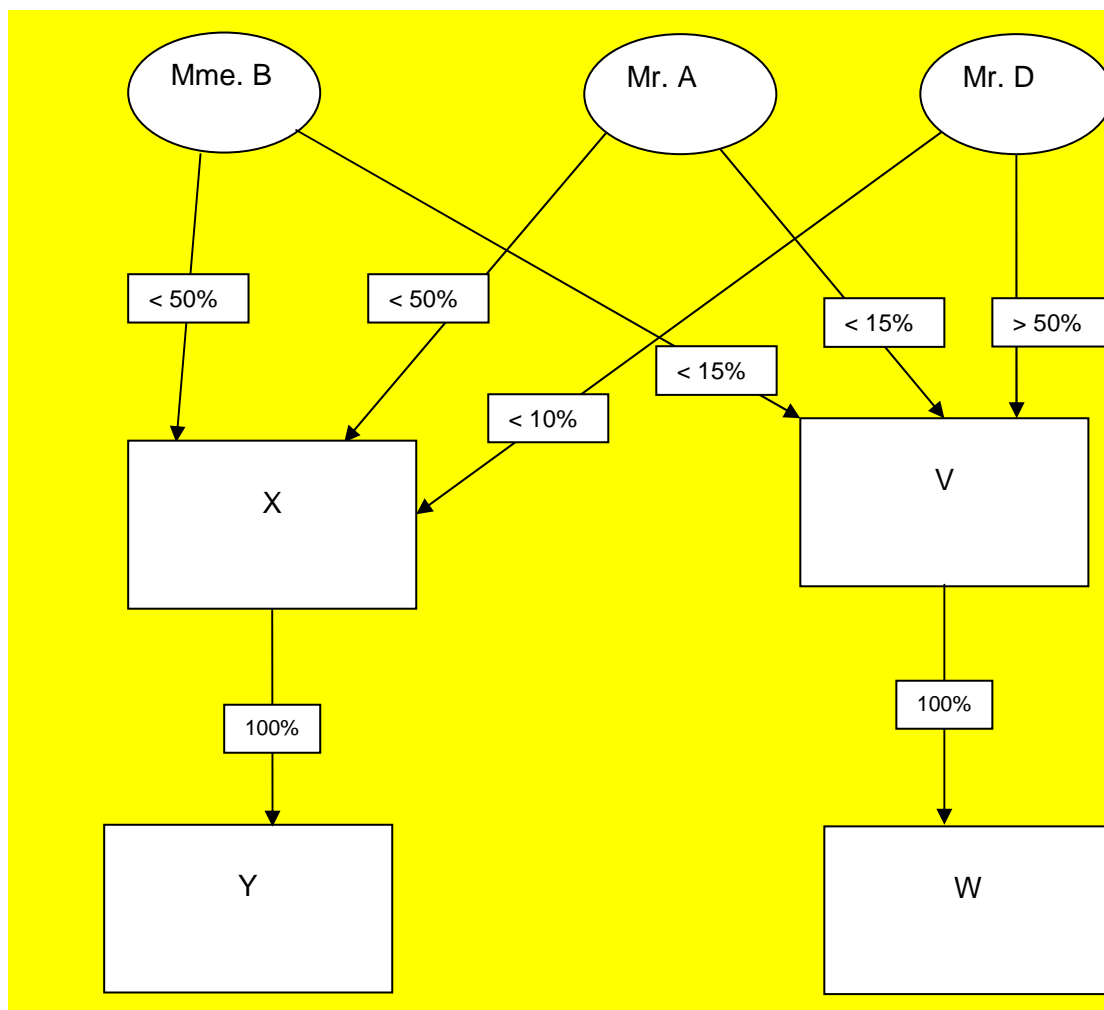
Le SDA est d'avis que l'apport envisagé n'entre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé. Le capital apporté à l'époque par les demandeurs a été presque totalement avancé (prêté) par leur ASBL et ces capitaux n'ont été remboursés après de

nombreuses années que pour une part minime. En d'autres mots, aucun risque n'a été pris par les demandeurs concernant le capital apporté. D'autre part les demandeurs veulent maintenant que le gain qui va être constitué suite à la plus-value soit incorporé au capital de NewHoldCo. Après la réalisation des étapes susmentionnées, les dettes personnelles des demandeurs envers l'ASBL seront apurées. A la place de ces dettes et après l'achèvement de l'étape 1, Monsieur A aura encore une dette envers NewHoldCo (nettement moindre que sa dette actuelle envers l'ASBL) alors que Monsieur B possèdera une créance.

Cas 2

Monsieur D souhaite dans le cadre de la gestion de son patrimoine familial partager de son vivant entre ses deux enfants, Monsieur A & Madame B, les sociétés du Groupe ; X & Y (société fille de X) étant des sociétés de patrimoine, et V & W (société fille de V) étant les sociétés d'exploitation.

Organigramme avant les opérations envisagées



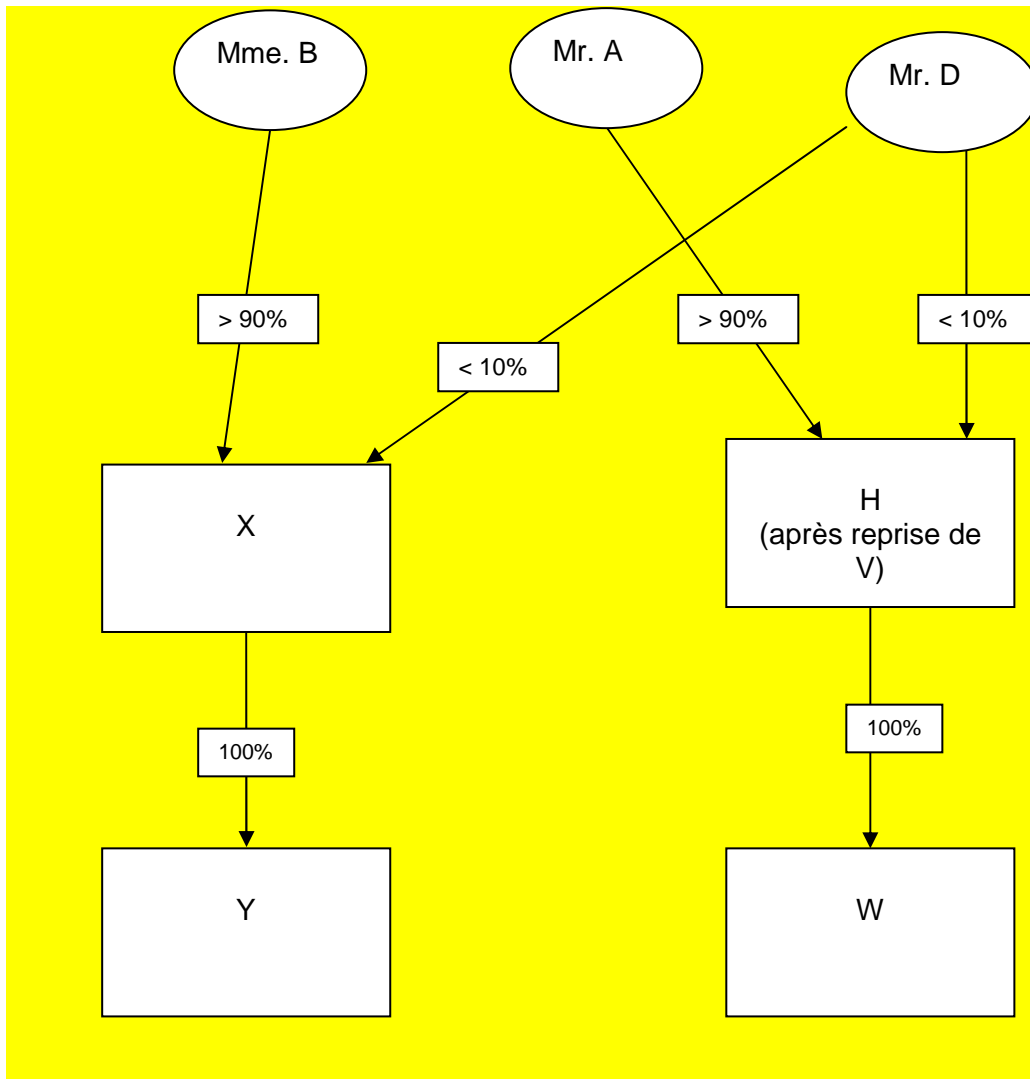
Le but de l'opération est que Madame B devienne propriétaire des sociétés X & Y et que Monsieur A devienne propriétaire des sociétés V & W. Etant donné que le père et les enfants possèdent des participations dans les sociétés X & V, le partage prévu doit se faire en plusieurs étapes:

- vente par le fils des actions qu'il possède dans la société X à sa sœur;
- donation par le père (environ la moitié) de ses parts dans V en pleine propriété à sa fille;
- constitution par le père et le fils d'une nouvelle société H et apport par le père et le fils de leurs parts dans V;
- donation par le père de ses parts H à son fils (conservation d'un nombre limité de parts auxquelles est couplé un droit de veto);
- vente par la fille de ses parts V (celles qu'elle possède déjà et celles qu'elle a reçu suite à la donation de son père) à la holding H;
- octroi d'un superdividende de V à H; lequel sera utilisé par le paiement de la vente de la sœur;
- fusion entre V & H, par laquelle V est absorbée par H;

- augmentation de capital par la fille et le fils respectivement dans les sociétés X et H au moyen de l'argent obtenu lors des ventes précédentes.

Dans la structure finale, Monsieur D (père) détient encore un nombre limité d'actions avec droit de veto dans les sociétés X & H.

Organigramme après les opérations



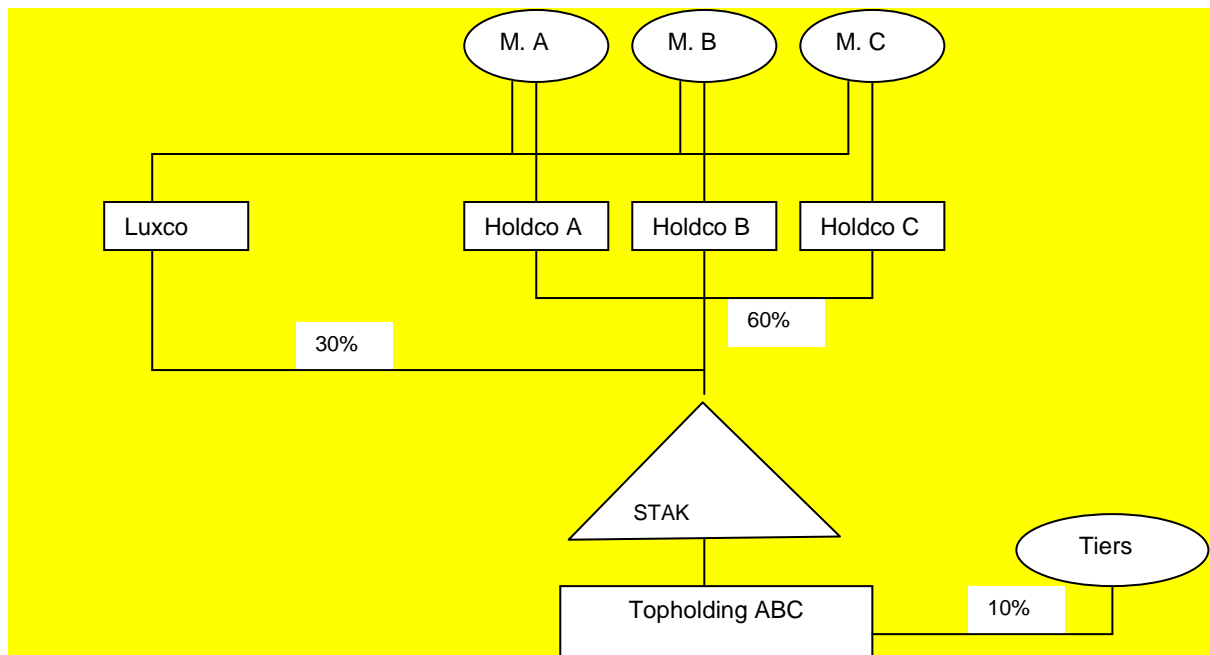
Le SDA est d'avis, en l'espèce, qu'il ne peut être question d'une gestion normale de patrimoine privé. L'opération est complexe : les actions V que le père donne à sa fille sont vendues immédiatement par celle-ci à la nouvelle société H créée par le père et le fils, une société dans laquelle le père a le contrôle. De plus, une partie importante des liquidités présentes dans V sont distribuées en exemption d'impôts (superdividende).

Cas 3

Les trois demandeurs possèdent ensemble 90% d'un groupe de sociétés (chacun 30%) chapeauté par le holding ABC. Ils disposent chacun d'un holding personnel faitier Holdco A, B et C et ensemble d'un holding luxembourgeois. Au travers de leur holding

faïtier A, B et C, les demandeurs détiennent chacun 20% du groupe, et au travers de leur société luxembourgeoise commune Luxco, ils détiennent chacun les 10% complémentaires. 10% du holding ABC sont détenus par des (investisseurs) tiers.

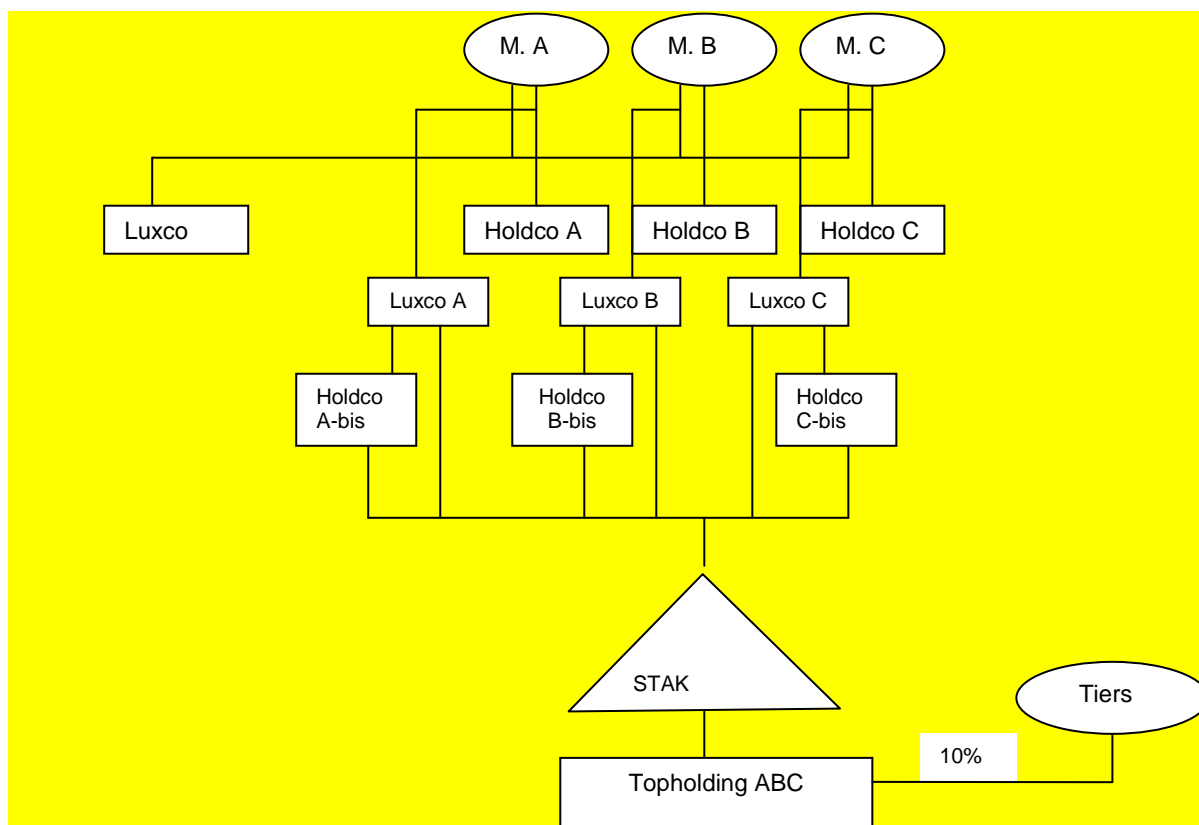
Les demandeurs souhaitent centraliser leurs actions détenues dans Holdco A, B et C par branche familiale afin de poursuivre les objectifs suivants : doter le groupe d'une stratégie et d'un management central, préserver les holdings faïtiers Holdco A, B et C des risques inhérents aux placements sous-jacents, anticiper une planification successorale et enfin simplifier la structure.



Phase 1 . Les holdings de droit belge A, B et C apportent par scission leurs actions à des nouveaux holdings A-bis, B-bis et C-bis.

Phase 2 . Les actions des holdings A-bis, B-bis et C-bis sont à leur tour apportées à de nouveaux holdings de droit luxembourgeois à créer Luxco A, Luxco B et Luxco C.

Phase 3 . Luxco A, Luxco B et Luxco C achètent les actions du groupe détenues par le holding de droit luxembourgeois Luxco.



L'opération planifiée engendre la création de nouveaux holdings personnels, holdings sur holdings (Luxco au dessus de Holdco' bis) ainsi que des holdings au même niveau (Holco et Luxco). La structure n'est nullement simplifiée. Les motifs cités pour justifier une structure très complexe semblable n'ont pas été convaincants. Les objectifs peuvent également être atteints par un transfert des parts détenues par la holding Luxco au holding Holdco, suivi éventuellement par une liquidation de Luxco. La détention de placements n'est pas considérée par le SDA comme une activité à risques.

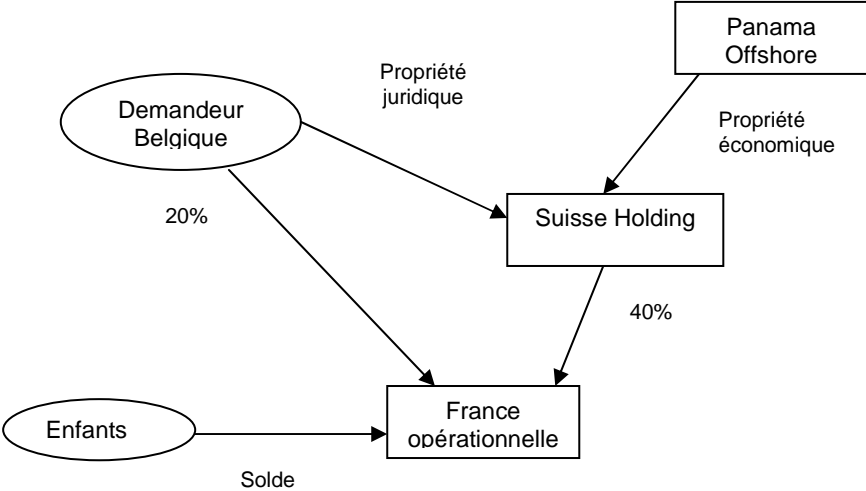
Cas 4

Le demandeur, résident belge, est actionnaire majoritaire d'un groupe de sociétés d'exploitation de droit européen, logées sous une holding opérationnelle, également de droit européen. La structure de détention des parts a été mise en place par le père du demandeur, décédé depuis de nombreuses années. La détention est en partie directe, et, en partie indirecte, via une holding suisse créée de longue date par le père. Il apparaît que la propriété économique de la holding suisse appartient à une société offshore implantée dans un paradis fiscal.

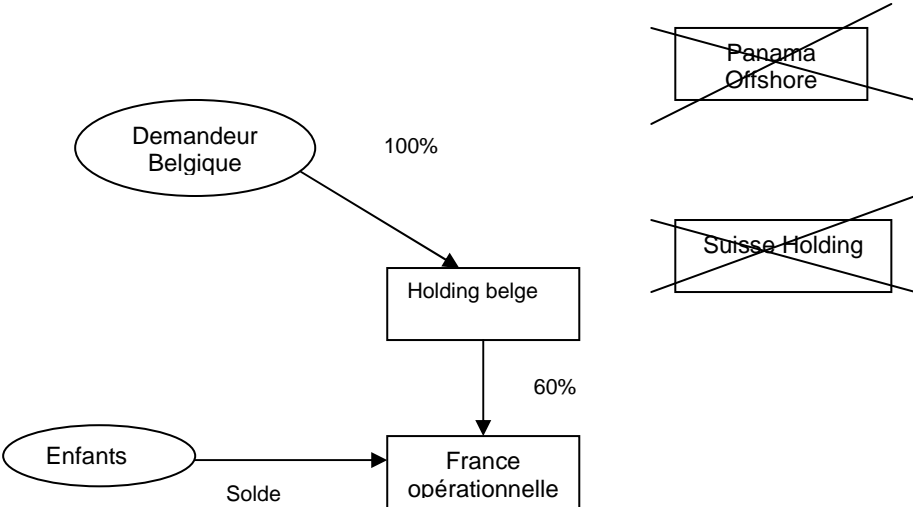
Le demandeur souhaitait créer une société holding belge à laquelle il aurait apporté les participations qu'il possède dans la holding suisse. Préalablement à l'opération d'apport, il aurait procédé à la liquidation de la société offshore. Peu après l'opération d'apport, il comptait liquider la société holding suisse, et par la même occasion, faire remonter les participations et diverses liquidités dans la holding belge.

L'opération a été jugée comme hautement complexe et fiscalement agressive, d'autant que les quatre engagements ne pouvaient pas être respectés et que le demandeur ne désirait pas communiquer sur la destination des fonds logés dans le paradis fiscal.

Avant opération



Après opérations



- **Globalité des opérations**

Cas 1

Apport par Monsieur A et vente par son épouse, Madame B des parts du Holding Z qu'ils possèdent (chacun 50%) à un nouveau holding à créer par Monsieur A.

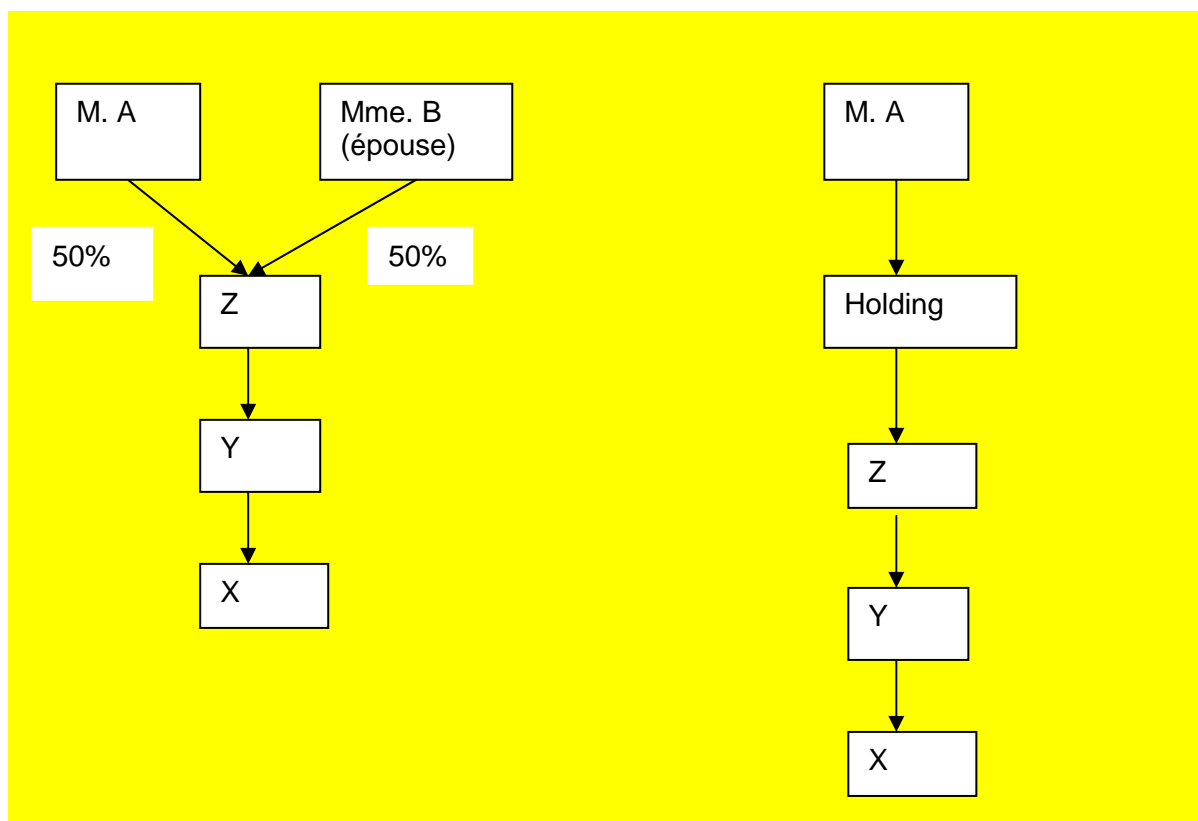
L'actuel actionnariat s'explique par la vente, dans un passé lointain, par Monsieur A de 50% des actions Z à Monsieur C, son beau-père, afin de disposer des moyens financiers nécessaires au remboursement d'une dette personnelle. Son Beau-père, à son tour, a revendu ses parts Z à sa fille, Madame B (toutefois avec le report du paiement de la somme principale contre le paiement annuel de l'intérêt).

Grace à l'apport projeté suivi par le désintéressement (vente) de son épouse, Monsieur A qui est le « moteur » au sein du groupe, devient de nouveau l'unique propriétaire et actionnaire du groupe.

La structure du groupe actuel s'est construite comme suit:

- il ya longtemps: création de la société X d'exploitation par les parents de Monsieur A;
- il ya plusieurs années: achat aux parents par Monsieur et Madame A-B des actions de X par l'intermédiaire de la société Y créée à cette occasion dans laquelle Madame B détient un nombre limité d'actions;
- deux ans plus tard, apport par les parents de Monsieur A de leur bien immeuble professionnel dans la société Y dans laquelle ils sont, dès lors, les actionnaires majoritaires;
- cette opération a été immédiatement suivie par le rachat aux parents de la société Y par le couple A-B à travers la création d'un nouveau holding Z (dont l'épouse, à nouveau, détient seulement un nombre limité d'actions).

Structure actuelle et future du groupe :



Durant le prefilling, Madame B a déclaré que la somme obtenue par la vente de ses parts dans Z sera dédiée au remboursement de sa dette envers son père, Monsieur C.

Suite à des informations complémentaires fournies, il est apparu que :

1.1. Par l'intermédiaire de la société Y (société holding détenant l'immeuble), un prêt a été conclu avec une banque et que ce montant a été mis à la disposition de Monsieur C (création d'un compte courant débiteur envers Monsieur C).

1.2. Via l'acquisition par le nouveau holding des actions de Z, Madame B obtiendra une créance qui en grande partie sera transférée à son mari, Monsieur A (soit le montant de sa dette totale en compte courant vis-à-vis des trois sociétés du groupe). Madame B n'encaissera finalement qu'une petite partie du montant de la vente.

1.3. Madame B, grâce au solde du prix de vente, remboursera son père qui à son tour remboursera sa dette vis-à-vis de Y.

De ce qui précède, il semble que la créance détenue par Madame B vis-à-vis du nouveau holding, créée suite à la vente de ses parts dans Z, sera en grande partie transférée à son mari (de manière à lui permettre d'apurer ses dettes en compte courant dans les 3 sociétés sous-jacentes).

Le SDA en conclut que l'opération de vente par Madame B de ses actions Z, qui fait partie de l'opération globale projetée, s'assimile finalement à la création par Monsieur A d'une créance sur son propre holding. Compte tenu des circonstances susmentionnées, le SDA estime que la vente envisagée, par ailleurs précédée d'un apport par Monsieur A de ses actions Z, ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé des demandeurs.

Cas 2

Apport planifié par Monsieur et Madame A-B de leurs actions dans la société X à une société holding-patrimoniale existante Z.

Les actions de X étaient, selon une législation spécifique, depuis longtemps en possession d'un tiers qualifié, qui avait accordé, pour une majorité significative des actions, une option d'achat à Monsieur A (ou à une personne morale désignée par Monsieur A).

Quelques années plus tard, cette option a été levée (suite à une modification légale) par Monsieur A personnellement. L'année suivante, le holding Z a racheté les actions restantes de la société X à un tiers (participation minoritaire mais importante). Les actions de X étaient, dès lors, à ce moment détenues par Monsieur A, en propre et via la holding Z. Récemment, Monsieur A a procédé à la donation de la moitié de ses actions X détenues en propre à son épouse, Madame B.

Quelques années plus tard, une décision anticipée a été octroyée aux demandeurs concernant une opération d'apport au holding existant Z de leurs actions de plusieurs sociétés opérationnelles dans lesquelles ils étaient actionnaires à parts égales. Cet apport était motivé par une planification successorale et par un souci de mettre en place une structure de groupe plus transparente.

Peu de temps après, les demandeurs ont obtenu une deuxième décision anticipée ayant trait à l'apport de leur actions dans la société Y au holding Z. Ces actions étaient détenues par Madame B depuis de nombreuses années (législation spécifique). Dès le changement de cette législation, Madame B a procédé à la donation de la moitié de ses actions Y à son mari. Les deux époux ont ensuite apporté leurs actions Y au holding existant Z. Parmi les opérations mentionnées ci-dessus, les actions X n'ont pas fait l'objet d'une opération d'apport en raison du fait que les époux ne sont pas actionnaires à parts égales de la société X.

Suite à l'examen de la globalité des opérations qui ont consisté en l'apport, étape par étape, de leurs actions au holding Z et qui se sont déroulées sur une courte période de temps, le SDA est d'avis que l'opération d'apport (X à Z) planifiée présente un caractère spéculatif et ne rentre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 3

Le demandeur souhaite apporter à sa société de management de droit belge C, déjà existante, une société holding de droit néerlandais A, actionnaire du groupe D et une société financière et patrimoniale de droit belge B.

L'opération poursuit comme objectifs le maintien du contrôle sur le groupe, l'ancrage belge du groupe, la professionnalisation de la gestion, les facilités de financement, la planification successorale et le développement des potentialités de la SA C via l'augmentation de capital.

Il ya quelques années le demandeur a apporté ses actions du groupe D à la société de droit belge B. Récemment cette même société B a vendu cette participation D à la société de droit néerlandais A. Suite à l'opération d'apport prévue, le groupe D, peu de temps après sa vente à la société A repasse sous le contrôle d'une société de droit belge C.

Compte tenu de la séquence des opérations, de la courte période de temps pendant laquelle elles se sont déroulées et de leur motivation insuffisamment détaillée, le SDA a estimé que cette transaction ne rentre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 4

Monsieur et Madame X sont les actionnaires de 3 sociétés opérationnelles. Ils souhaitent vendre ces actions à un holding qui sera constitué par leurs deux enfants.

Les demandeurs souhaitent réorganiser le groupe de manière à assurer sa pérennité pour les générations futures et assurer son développement futur. Il est aussi envisagé, à terme, d'intégrer au sein du holding des collaborateurs ou autres personnes talentueuses.

Au cours de l'analyse de la demande, il est apparu qu'une des sociétés opérationnelles avait été créée quelques années auparavant par les parents et les enfants, chacun actionnaire à raison de 25%. Peu de temps avant la demande, les enfants ont fait don de leur part des 25% à leurs parents. Cette donation aurait été réalisée pour simplifier l'opération; les parents étant, avant la vente, propriétaires de la totalité des actions des sociétés opérationnelles.

Concernant l'opération de donation des actions réalisée par les enfants suivie de leur rachat par l'intermédiaire du holding à créer, le SDA estime qu'elle est d'inspiration fiscale avec comme objectif de soustraire le plus rapidement possible des revenus de ces sociétés en exonération d'impôt.

- ***Opérations non (insuffisamment) motivées / d'inspiration fiscale***

Cas 1

Le demandeur possède 50% des actions des sociétés de droit néerlandais A, B et C. En outre, il possède toutes les parts d'une société de droit belge Z, inactive depuis plusieurs années. Le demandeur et les autres actionnaires souhaitent apporter les actions de A, B et C à un nouveau holding de droit néerlandais à créer Y. Ensuite ce holding Y vendra les participations dans B et C à la société A. Le demandeur apporte ensuite ses actions dans le holding de droit néerlandais Y à la société de droit belge Z.

Grâce à ces opérations, le demandeur souhaite régler sa planification successorale et effectuer des investissements au sein de la société Z. Le SDA n'est pas entièrement convaincu par cette motivation; tantôt le demandeur planifie de faire des investissements par l'intermédiaire de Z, mais par ailleurs, il déclare que les moyens financiers resteront au sein du holding de droit néerlandais Y. Après des années d'inactivité la société Z réaliserait des investissements sans pourtant qu'il existe des plans concrets. Considérant, en outre, les possibles risques liés à un apport des participations à une société opérationnelle, cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Le demandeur détient 100% des actions d'une société holding de droit néerlandais A qui est l'actionnaire unique des sociétés B et C. Le holding A détient des fonds propres importants principalement (85%) constitués de trésorerie.

Dans le futur, le demandeur souhaite utiliser A comme véhicule d'investissement et de financement dans lequel les liquidités seront utilisées pour l'acquisition de participations dans d'autres sociétés. Afin d'éviter tout risque, il souhaite isoler les entreprises opérationnelles de la société d'investissement.

Ainsi donc, la société A sera apportée à une société holding nouvellement créée Z. Ensuite, A vend ses participations B et C à Z. La société A paie un dividende unique important au holding Z grâce auquel il paie le prix d'achat des actions B et C. Le solde sera utilisé pour un éventuel investissement.

Au terme de l'opération prévue, la structure obtenue avec la création d'une société holding faïtière, n'est pas différente de la situation initiale. De nouveaux investissements, en prenant des participations dans d'autres sociétés, peuvent se réaliser directement à partir de A ou indirectement par l'intermédiaire d'une filiale nouvellement créée de A. L'objectif poursuivi par le demandeur ne passe pas nécessairement par l'opération d'apport planifiée. Les objectifs sont parfaitement réalisables dans la structure existante. Le SDA a donc considéré que la motivation de l'opération consiste essentiellement à convertir la valeur de la société A en capital libéré du holding.

Cas 3

Le demandeur détient toutes les actions de la SA A, B et C. La SA A est une société opérationnelle qui possède un patrimoine considérable. Les sociétés B et C ont été constituées récemment. La SA B a été constituée dans le but de prendre la relève des activités de A. La SA C se consacrerait à la gestion des actifs mobiliers.

Dans une première phase, la SA A vend son activité à la SA B, devenant ainsi une société purement patrimoniale. Dans une deuxième phase, le demandeur souhaite apporter la SA A, à la société C qui procéderait également à la création d'une nouvelle société filiale dédiée à la réalisation d'un nouveau projet.

A l'examen de la demande, il est apparu que, peu de temps après la création de C, le demandeur a réalisé la vente d'une créance existante sur A à C. Le prix de la transaction a été payé immédiatement. A la question du pourquoi de cette transaction d'autant que A disposait des moyens nécessaires pour effacer cette dette, le SDA n'a pas obtenu de réponse satisfaisante. Enfin il apparaît que l'objectif de l'opération, c.-à-d. financer grâce aux flux de disponibilités de la société patrimoniale A vers C le nouveau projet de construction, n'est pas atteint. Le plan financier montre que la société patrimoniale A, elle-même, sera en perte et a fortiori ne dispose pas des moyens nécessaires pour financer les autres sociétés.

Cas 4

La SA A est une société holding qui détient toutes les actions, sauf une, des SA B, SA C et SA D. La SA A détient également un portefeuille immobilier important et a une activité limitée. Les actions de la SA A sont détenues par Monsieur et Madame X (2% chacun) et leurs 3 enfants (32% chacun). SA B et C sont des sociétés opérationnelles tandis que la SA D est une société dormante.

Les 3 enfants souhaitent apporter leurs actions de la SA A à la société dormante D. Ensuite la SA A vendra ses actions SA B et C à la SA D.

De la motivation invoquée, la nouvelle structure devrait permettre aux 3 enfants de continuer à travailler ensemble au sein du groupe, toutefois en fonction de leurs compétences dans 1 des 3 sociétés opérationnelles.

En outre, l'objectif de l'opération est de mettre en place une structure transparente, de permettre une séparation du patrimoine immobilier et du risque d'exploitation, ainsi que la centralisation de la gestion et la planification successorale.

Plus précisément, l'opération conduit à une permutation de position des SA A et D dans l'organigramme. Il y a actuellement avant opération un holding central (SA A). La présence de biens / actions dans la société holding n'est pas considérée par le SDA comme une situation à risque. Une activité limitée peut également être menée dans la SA D.

Cas 5

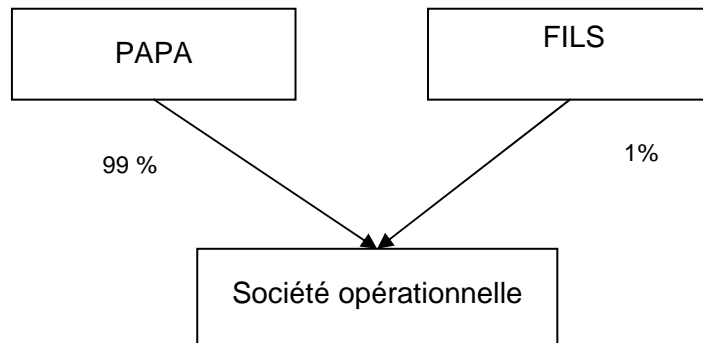
Apport par le père et par le fils, de leur participation respective détenue dans la société familiale opérationnelle à une holding à constituer. Chacun apportant sa participation, le capital de la holding aurait été détenu dans les mêmes proportions que l'opérationnelle. Les demandeurs arguaient que cette opération aurait permis la transmission de l'entreprise au fils, dans les meilleures conditions possibles, eu égard aux circonstances et aux volontés familiales via des réductions de capital de la holding (et/ou rachat d'actions propres) ultérieures (càd après le moratoire de trois ans prévu par la QP Van Campenhout).

Il se serait agit d'abaisser suffisamment la valeur de la société pour rendre possible le rachat ultérieur des parts du père, par le fils.

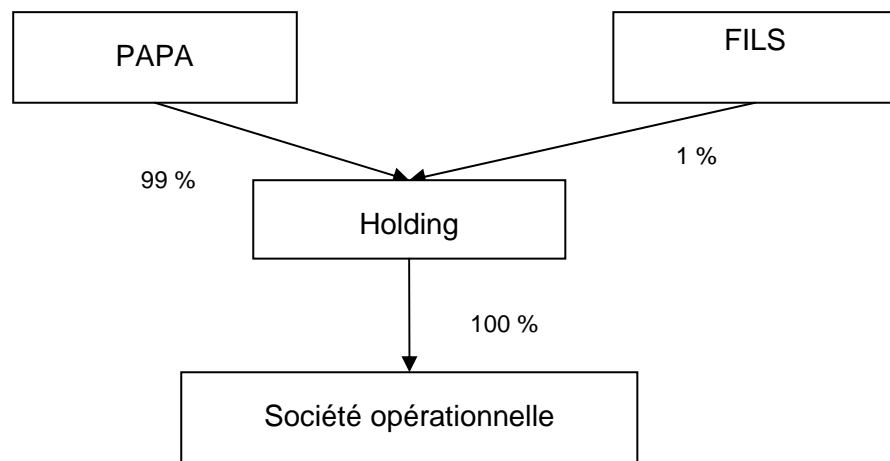
Les demandeurs invoquaient la problématique de la transmission de l'entreprise familiale, en l'espèce, au fils déjà actif dans la société, et ce, tenant compte du fait que le papa voulait préserver ses propres intérêts financiers, ceux de son épouse et de leur fille non active dans la société, mais qu'il ne souhaitait pas se retirer immédiatement.

Le collège a relevé l'inadéquation entre la voie choisie par la famille et l'objectif poursuivi (sortie à terme du père et préservation des intérêts patrimoniaux de chacun : parents, fils, fille.). Le collège a refusé l'opération en raison des réductions de capital successives qu'elle aurait impliqué et du risque élevé (résultat aléatoire) qu'elle aurait représenté.

Avant opération



Après opération



- **Valorisation**

Le demandeur est propriétaire d'actions de deux sociétés d'exploitation A et B. La SA B est propriétaire du bien immobilier servant à l'exercice de l'activité.

L'opération consiste en l'apport de la SA A et SA B à une société holding nouvellement créée. Le SDA ne relève aucun problème concernant l'opération elle-même. La motivation citée était acceptable. Un rapport d'évaluation a été présenté et a conduit à un certain nombre de commentaires. Le demandeur a opté pour une évaluation basée sur une seule méthode en l'occurrence la valorisation selon la méthode de "Multiple Market". Pour déterminer les multiples, il est d'usage de se référencer aux sociétés cotées en bourse dans des secteurs similaires. L'évaluation fournie par le demandeur n'a pas été acceptée par le SDA vu que seulement 1 méthode a été utilisée qui, de plus, a adopté des multiples établis pour des entreprises pas totalement comparables.

7.16 Dividende d'une SCI – RDT

Le SDA est d'avis que les revenus distribués par une SCI française ne peuvent pas être déduits à titre de RDT dans le chef de la société belge actionnaire (application de l'article 203, §1^{er}, al. 1^{er}, 1^o CIR92).

7.17 TVA - Ventes sur plan d'appartements neufs présentées comme des opérations de rénovation ou de démolition /reconstruction.

La rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux prévoit un taux réduit de 6% pour les travaux immobiliers affectés à des logements privés.

La rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux prévoit quant à elle un taux réduit pour la démolition et la reconstruction conjointe de bâtiments d'habitation dans des zones urbaines.

A de nombreuses reprises, le SDA a été confronté à la situation suivante : un promoteur met en vente sur le marché des appartements neufs en proposant aux candidats acheteurs d'acquérir d'une part une quotité indivise dans un immeuble ancien (cette quotité correspondant à leur quote-part dans les parties communes après les travaux) appelé à être transformé ou démoli/reconstruit et de conclure de manière concomitante le contrat d'entreprise (au taux de 6 pc) portant sur la rénovation ou sur la démolition/reconstruction de cet immeuble.

D'autres variantes, impliquant deux sociétés liées – l'une vendant les quotités dans l'immeuble ancien et l'autre concluant le contrat d'entreprise de rénovation ou de démolition/reconstruction – ont aussi été présentées au SDA.

L'objectif poursuivi par la mise en place de ces montages est manifestement d'éviter le taux de TVA de 21% qui s'applique normalement à la vente d'immeubles neufs. Si un tel montage devait être accepté, la perception fiscale se limiterait à l'application d'un droit d'enregistrement sur la vente de l'immeuble ancien et à un taux réduit de 6% sur la valeur des travaux immobiliers.

Sur base des éléments de fait et de droit présentés dans les dossiers soumis, le SDA a toutefois estimé que la scission de l'opération en deux opérations était artificielle et ne correspondait ni à la réalité économique ni à l'intention des parties.

7.18 TVA - Taxation des locations immobilières

La location de biens immeubles est une prestation de services exemptée de la TVA par l'article 44, § 3, 2^o, du CTVA, sauf dans les cas d'exception expressément visés par cette disposition.

La jurisprudence européenne définit la location immobilière comme une activité relativement passive, liée au simple écoulement du temps, par laquelle un bailleur confère à un preneur, moyennant une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit.

Dans l'interprétation de cette définition, le SDA a, par le passé, exclu du régime de l'exemption les contrats prévoyant la mise à disposition d'un bien immeuble

s'accompagnant d'une implication active du bailleur dans les activités du locataire ou d'une certaine ingérence dans la manière d'user du bien immeuble ou d'organiser ses activités au sein de celui-ci, , ou encore les contrats prévoyant la fourniture de services supplémentaires au locataire. La taxation de ces mises à disposition autorisait alors le bailleur à déduire les taxes en amont grevant notamment la construction ou l'acquisition de ces biens immeubles.

Compte tenu des développements récents de la jurisprudence (v. notamment arrêts de la Cour de justice du 27 septembre 2012, affaire C-392/11, de la Cour de Cassation du 4 juin 2010 et de la Cour d'Appel d'Anvers du 13 mars 2012), le SDA a quelque peu revu son point de vue en la matière en considérant dorénavant que la circonstance que le bailleur fournit des services qui restent accessoires à la mise à disposition des locaux ou qu'il impose des restrictions quant à l'utilisation de l'immeuble (quant à sa destination, quant aux heures d'ouvertures,...), n'a pas pour effet de faire sortir la convention de la notion de location immobilière exemptée, n'ouvrant pas droit à déduction.

8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES EN 2012

8.1 Introduction

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

8.2 Demandes introduites en 2012

8.2.1 Demandes introduites

Tableau 1 : Demandes introduites de 2008 à 2012

2008			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	465	330	135
Dossiers traités	472	328	144
2009			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	500	364	136
Dossiers traités	543	398	145
2010			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	576	407	169
Dossiers traités	486	348	134
2011			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	592	445	147
Dossiers traités	635	472	163
2012			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	548	401	147
Dossiers traités	550	404	146

Tableau 2 : évolution du nombre de demandes de 2003 à 2012

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
241	217	375	570	553	465	500	576	592	548

Tableau 3 : nature des demandes introduites

DEMANDES OFFICIELLES - TYPES DEMANDES - PERIODE 2012

	F	N	Total
CD	116	330	446
MELANGE	14	39	53
TVA	11	22	33
ENR/SUCC.	6	5	11
DOUANE	0	0	0
AUTRES	0	5	5
	147	401	548

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	16	89	105
CD - Prix de Transfert	23	62	85
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	11	17
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	15	62	77
CD - Rev.& Pr.Mobilier	9	11	20
CD - RDT & PV 192 CIR92	3	6	9
CD - Tonnagetax	0	3	3
CD - Stock Options	2	5	7
CD - Tax Shelter	8	3	11
CD - 205 Intérêts notionnels	0	3	3
CD - 205 Brevets	5	13	18
CD - Rémunérations	18	37	55
CD - Frais Professionnels	9	13	22
CD - Autres	15	49	64
TVA	12	24	36
Enregistrement	6	5	11
Douanes	0	0	0
Autres	0	5	5
	147	401	548

DEMANDES OFFICIELLES - TYPE DECISIONS - PERIODE 2012

	F	N	TOTAL
CD	113	328	441
MELANGE	13	40	53
TVA	9	19	28
ENR/SUCC.	11	9	20
DOUANE	0	1	1
AUTRES	0	7	7
	146	397	550

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	18	106	124
CD - Prix de Transfert	26	71	97
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	4	8	12
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	52	66
CD - Rev. & Pr. Mobilier	11	10	21
CD - RDT & PV 192 CIR92	2	5	7
CD - Tonnagetax	0	3	3
CD - Stock Options	2	5	7
CD - Tax Shelter	7	3	10
CD - 205 Intérêts notionnels	0	5	5
CD - 205 Brevets	7	12	19
CD - Rémunérations	16	29	45
CD - Frais Professionnels	8	15	23
CD - Autres	10	43	53
TVA	10	20	30
Enregistrement	11	9	20
Douanes	0	1	1
Autres	0	7	7
	146	404	550

8.2.2 Délai de décision

La durée de traitement des décisions anticipées prises durant l'année 2012 s'élève en moyenne à 67 jours calendrier.

8.2.3 Nature des décisions

Tableau 4 : Nature des décisions prises en 2012

Mixte	4	0,7%
Favorable	481	87,5%
Défavorable	4	0,7%
Irrecevable	3	0,5%
Désistement	58	10,5%

8.3 Demandes de « prefilings »

Tableau 5 : Evolution du nombre de demandes de prefilings de 2008 à 2012

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
2012			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	941	614	327
Dossier traités	852	627	225

Tableau 6 : nature des demandes de prefilling introduites

PREFILINGS - TYPE INTRODUCTION - PERIODE 2012

	F	N	TOTAL
CD	252	478	730
MELANGE	27	73	100
TVA	37	44	81
ENR/SUCC.	9	16	25
DOUANE	1	0	1
AUTRES	1	3	4
	327	614	941

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	31	107	138
CD - Prix de Transfert	31	51	82
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	2	6	8
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	21	71	92
CD - Rev.& Pr.Mobilier	23	25	48
CD - RDT & PV 192 CIR92	6	12	18
CD - Tonnagetax	0	1	1
CD - Stock Options	4	3	7
CD - Tax Shelter	9	4	13
CD - 205 Intérêts notionnels	0	7	7
CD - 205 Brevets	3	7	11
CD - Rémunérations	13	45	58
CD - Frais Professionnels	10	21	31
CD - Autres	24	49	73
TVA	39	47	86
Enregistrement	9	16	25
Douanes	1	0	1
Autres	1	3	4
Indéterminé	100	139	239
	327	614	941

PREFILINGS - TYPE CLOTURE - PERIODE 2012

	F	N	TOTAL
CD	171	477	648
MELANGE	22	79	101
TVA	23	45	68
ENR/SUCC.	9	21	30
DOUANE	0	0	0
AUTRES	0	5	5
	225	627	852

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	27	113	140
CD - Prix de Transfert	19	70	89
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	2	11	13
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	74	88
CD - Rev. & Pr. Mobilier	12	21	33
CD - RDT & PV 192 CIR92	4	7	11
CD - Tonnagetax	0	1	1
CD - Stock Options	2	6	8
CD - Tax Shelter	3	7	10
CD - 205 Intérêts notionnels	1	7	8
CD - 205 Brevets	3	11	15
CD - Rémunérations	9	44	53
CD - Frais Professionnels	8	16	24
CD - Autres	6	66	72
TVA	27	48	75
Enregistrement	9	21	30
Douanes	0	0	0
Autres	0	5	5
Indéterminé	79	99	178
	225	627	852

PARTIE II : REGULARISATIONS

1. Cadre légal

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

2. Statistiques 2012

Tableau 1 : déclarations reçues en 2012 et montants déclarés par matière

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Rev. Prof.	TVA	Autres	Total
2349	23.706.259,62	3.816.396,27	511.851.475,37	539.374.131,26

Tableau 2 : nombre total de déclarations introduites et montants déclarés du 1.1. 2006 au 31.12.2012

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
9657	274.137.053,90	46.110.263,59	2.071.023.316,32	2.391.270.633,81

Tableau 3 : nombre de dossiers et montants régularisés en 2012

Montants régularisés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
1299	13.255.646,70	3.845.195,01	263.116.096,42	280.216.938,13

3. Statistiques 2006 - 2012

1. Le nombre de déclarations souscrites : 9657

1.1 Le montant des bases imposables déclarées :

Bases imposables déclarées			
Revenus professionnels	Tva	Autres	Total
€ 274.137.053,90	€ 46.110.263,59	€ 2.071.023.316,32	€ 2.391.270.633,81

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

Nombre de dossiers régularisés : 7953

Montant des prélèvements				
Rev. prof.	Taxe communale	Taxe aggro	Tva	Rev. mobiliers
€ 75.032.853,87	€ 15.909.596,44	€ 634.554,19	€ 9.121.592,93	€ 365.398.182,56
Succession	Enregistrement	Rev. immobiliers	Autres	Total
€114.729.136,98	€ 186.429,24	€ 3.546.173,10	€ 370.362,49	€ 584.928.881,81

1.3 Les impôts régionaux et leur répartition :

Impôts régionaux		
	Succession	Enregistrement
Flandre	€ 65.070.849,83	€ 15.121,22
Wallonie	€ 24.311.125,50	€ 0,00
Bruxelles	€ 17.237.360,24	€ 137.500,00
Total	€ 106.619.335,57	€ 152.621,22

4. Commentaire

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1.	Introduction.....	2
2.	Historique	3
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
3.	Système généralisé de décisions anticipées.....	6
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
4.	Description fonctionnelle.....	9
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
5.	Lacunes constatées par le SDA dans le droit positif belge.....	15
5.1	Thin Cap.....	15
5.2	SICAV institutionnelle – précompte mobilier.....	16
5.3	Titres à revenus fixes.....	16
5.4	TVA – Article 44, § 3, 2° du CTVA – Exception à l'exemption relative à la location immobilière de machines et outillages fixés à demeure.....	17
5.5	TVA – Article 11 du CTVA	17
6	Décisions présentant un intérêt particulier.....	19
6.1	Régime de détermination des bénéficiaires provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (Loi-programme 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd. 27.12.2004).....	19
6.2	Profit Participating Loan 'PPL'.....	20
6.3	Société d'investissement.....	20
6.4	Young Innovative Company.....	21
6.5	Plus-values internes sur actions.....	21
6.6	TVA – Notion d'enseignement – coaching scolaire.....	21

6.7	Quant aux droits d'enregistrement et de succession.....	22
6.7.1	Percéption sur l'acte de constitution.....	22
6.7.2	Percéption sur les apports faits après la constitution de la fondation privé.....	23
6.7.3	Percéption sur les distributions (faites aux bénéficiaires) du vivant de la fondatrice.....	23
6.7.4	Percéption sur les distributions (faites aux bénéficiaires) après le décès de la fondatrice	23
6.7.5	Percéption sur la dissolution de la fondation avec droit de reprise.....	24
6.8	Quant aux impôts sur les revenus.....	24
6.8.1	Imposition sur les distributions (faites aux bénéficiaires) du vivant ou après le décès de la fondatrice.....	24
6.8.2	Imposition de la reprise par la fondatrice en cas de dissolution de la fondation.....	25
6.8.3	Imposition de la reprise par les ayants-droits de la fondatrice en cas de dissolution de la fondation après les décès de la fondatrice.....	25
7	Opérations soumises au SDA mais non acceptées.....	26
7.1	Réorganisations.....	26
7.2	Prix de Transfert.....	30
7.3	Abandon de Créance (Art. 26, 49, 79 et 207, §2 WIB 92).....	33
7.4	Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (LP 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd. 27.12.2004).....	35
7.5	Taxation étalée.....	36
7.6	Extinction d'un droit de superficie – avantage en nature.....	36
7.7	Habitation – Avantage de toute nature.....	36
7.8	Rétrocession de rémunérations par un des dirigeants d'entreprise.....	36
7.9	Déductibilité des frais de gestion.....	37
7.10	Options sur actions – Loi du 26.03.1999.....	38
7.11	Plan d'actions avec décote.....	38
7.12	Plus-value sur actions – convention préventive de la double imposition.....	39
7.13	Vente d'une société de liquidités.....	39
7.14	Réduction de capital – art. 344 CIR 92	39
7.15	Plus values (internes), application de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92.....	41
7.16	Dividende d'une SCI – RDT.....	70
7.17	TVA – Ventes sur plan d'appartements neufs présentées comme des opérations de rénovations ou de démolition / reconstruction.....	70
7.18	TVA – Taxation des locations immobilières.....	70
8.	Statistiques relatives aux demandes introduites en 2012.....	72
8.1	Introduction.....	72
8.2	Demandes introduites en 2012	72
8.2.1	Demandes introduites.....	72
8.2.2	Délais de décision	76
8.2.3	Nature des décisions.....	76
8.3	Demandes de « prefilings »	76

PARTIE II : REGULARISATIONS

1.	Cadre légal	79
2.	Statistiques 2012.....	79
3.	Statistiques 2006 - 2012	80
4.	Commentaire.....	80