Service des décisions anticipées en matières fiscales

Rapport annuel 2013

Service Public
Fédéral
FINANCES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1. Introduction 5

2. Historique 7
2.1 Commission des accords fiscaux préalables 8
2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92)
2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession 8
2.2 Service des décisions anticipées (application AR 03.05.1999) 9
2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution) 10

3. Système généralisé de décisions anticipées 11
3.1 Définition 12
3.2 Délai d'introduction et décision 13
3.3 Cas exclus 14
3.4 Matières exclues 15
3.5 Durée de la décision anticipée 16

4. Description fonctionnelle 17
4.1 Service compétent 18
4.2 Pouvoir de décision 19
4.3 Traitement des demandes 20
4.3.1 Généralités 20
4.3.2 Système de "prefiling meetings" 20
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale 20
4.3.4 Organigramme du SDA 22
4.3.5 Collaborateurs 23
4.3.6 Publication des décisions 23

5. Lacunes constatées par le SDA dans le droit positif belge 25
5.1 C.D. - Législation "Thin Cap" 26

6. Décisions présentant un intérêt particulier 27
6.1 C.D. - Réorganisations 27
6.2 C.D. - Prix de Transfert 32
6.3 C.D. - Exit Tax 35
6.4 C.D. - Transparence Fiscale 36
6.5 C.D. - Législation "Thin Cap" 37
6.6 C.D. - Article 19 bis CIR 92 38
6.7 C.D. - Fonds de pension 39
6.8 TVA 40
6.9 Droits d'enregistrement et de succession 41

7. Opérations soumises au SDA mais non acceptées 43
7.1 C.D. - Irrecevabilité 44
7.2 C.D. - Réorganisation 46
7.3 C.D. - Prix de transfert 52
7.4 C.D. - Plus -Values Internes 54
7.5 C.D. - Avantage anormal ou bénévole et Frais professionnels 67
7.6 C.D. - Avantage anormaux et bénévoles, société résidente, et déduction pour capital à risque 70
7.7 C.D. - Avantage anormal et bénévole, Capital libéré et déduction pour capital à risque 72
7.8 C.D. - Déduction pour Brevets 74

7.9 C.D. - ATN voiture 76
7.10 C.D. - Qualification des revenus 77
7.11 C.D. - Déducation pour habitation 79
7.12 C.D. - Location et sous location (application mesure anti-abus) 80
7.13 C.D. - RDT 81
7.14 C.D. - Plus -Values sur participations 82
7.15 C.D. - Diminution de capital (application mesure anti-abus) 83
7.16 C.D. - Vente d'actions – abus fiscal 84
7.17 C.D. - Droits d'auteur – avocat 85
7.18 C.D. - Tax shelter 86
7.19 C.D. - Amortissement exceptionnel 87
7.20 C.D. - TVA 88
7.21 C.D. - Enregistrement et Succession 89

8. Statistiques relatives aux décisions anticipées 93
8.1 Introduction 94
8.2 Présentation Quantitative 95
8.3 Présentation par nature des décisions 96
8.4 Présentation par matières traitées 97
8.5 Délai de décision 98

SPF FINANCES - SDA

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1. Cadre légal 99

2. Statistiques (2006 – 2013) 101
2.1 Présentation Quantitative 103
2.2 Présentation par Nature des sommes déclarées 106
2.3 Présentation par Bénéficiaire 107

SPF FINANCES - SDA - 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 décision 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. 250bis CIR (remplacé par l'art. 345, CIR 92) les contribuables pouvaient demander un accord fiscal préalable sur les conséquences fiscales de certaines opérations fixées par la loi qu'ils envisageaient de réaliser. Ces possibilités avaient été élargies à l'art. 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de Greffe (C. Enreg.) et à l'art. 106, alinéa 2 du Code des droits de succession (C.Succ.). Cet accord préalable pouvait être donné par une Commission des accords fiscaux préalables, créée par l'AR du 9.11.1992, remplacé par l'AR du 4.4.1995.

Jusque fin 2002, des demandes pouvaient être introduites auprès de cette Commission sur le fait que:

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

- les opérations visées aux art. 46, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 211, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 269, § 1, 6ème alinéa, CIR 92, art. 344, § 2, CIR 92, répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les pertes professionnelles visées à l'art. 80, CIR 92, résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les dividendes répondent aux conditions de déduction visées à l'art. 203, CIR 92;
- pour l'application de l'art. 344, § 1, CIR 92, la qualification juidique répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique
- une prise ou un changement de contrôle d'une société, visé aux art. 207, alinéa 3 ou 292bis, alinéa 3, CIR 92, réponde 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. 1er, § 1er 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. 1er, § 1er, 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, 2e 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, 2e 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, 3e 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 su SPF Finances.

L'AM du 07.09.2004 (MB du 23.09.2004 – 2ème édition) a fixé la procédure de sélection des agents du SDA.
L'AR du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a nommé les membres du Collège des dirigeants du SDA.
L'AR du 03.03.2010 (MB du 09.03.2010) fixant la composition du Collège entre 4 et 6 personnes et spécifiant que le collège sera exclusivement composé de membres du personnel statutaire de niveau A du Service public Fédéral Finances.
L'AR du 06.04.2010 (MB 09.04.2010) désignant le nouveau Collège (Véronique TAI, Luc BATSELIER, Guido GIROULLE, Luc SALIEN, José VILAIN et Philippe DEDOBBELEER).
L'AR du 13.12.2010 (MB 09.03.2011) désignant à nouveau les membres du Collège dont la nomination avait été annulée par le Conseil d'Etat en date du 07.10.2010.

3. système généralisé de décisions anticipées

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 – 3ème édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'alinéa 1er, 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 1er, 2° 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, 2ème 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 1er 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 proportion privée – professionelle 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 cet avis et prendra seul 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 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.

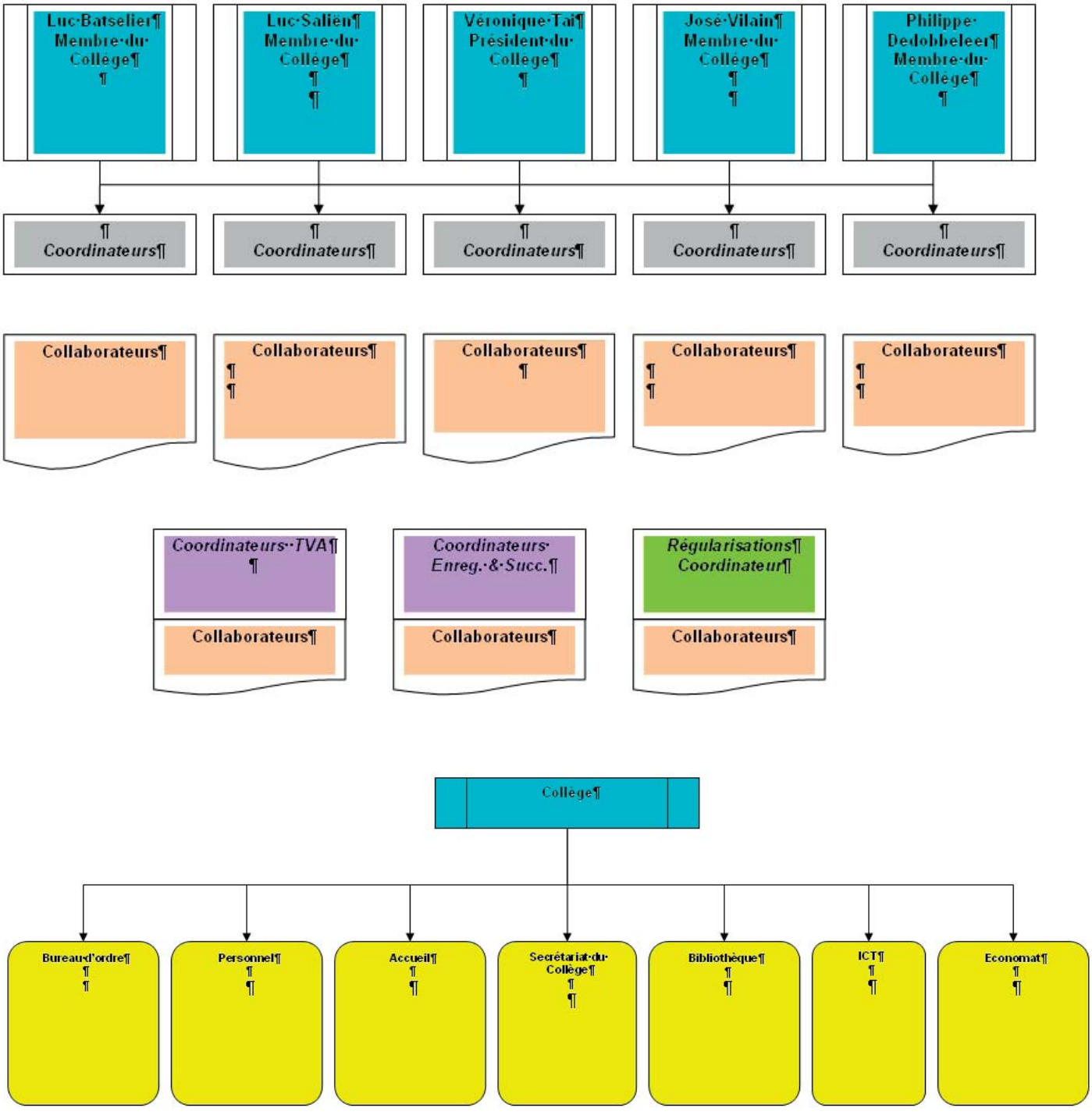
Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors placé à l'ordre du jour du Collège.

Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. Pendant la période de vacances, on tient 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 2013 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 31.12.2013:

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	47	Contributions directes	35
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:	**69**	**Total:**	**46**

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 constatées 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.* - Législation "Thin cap"

La nouvelle législation "thin cap" (articles 198, § 1, 11° et 198, § 3 et § 4 CIR 92) continue à susciter des questions quant à l'interprétation du texte. Ainsi, le renvoi à l'article 56, § 2, 2°, CIR 92 ne concerne que les établissements de crédit qui sont établis dans l'EEE en tant que personne morale et leurs succursales au sein de l'EEE. Une personne morale établie hors de l'EEE ne peut entrer en ligne de compte en tant qu'établissement de crédit visé à l'article 56, § 2, 2°, CIR 92, même si elle possède une succursale au sein de l'EEE. Il en résulte que la disposition "thin cap" (et la règle 5 sur 1) est applicable aux intérêts versés par une succursale belge à sa maison mère étrangère établie hors de l'EEE.

Dans certains cas, la disposition anti-discrimination contenue dans la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et l'Etat où est sis l'établissement de crédit peut apporter une solution. Pour d'autres conventions (plus anciennes), ceci n'est pas le cas.

6. décisions présentant un intérêt particulier

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

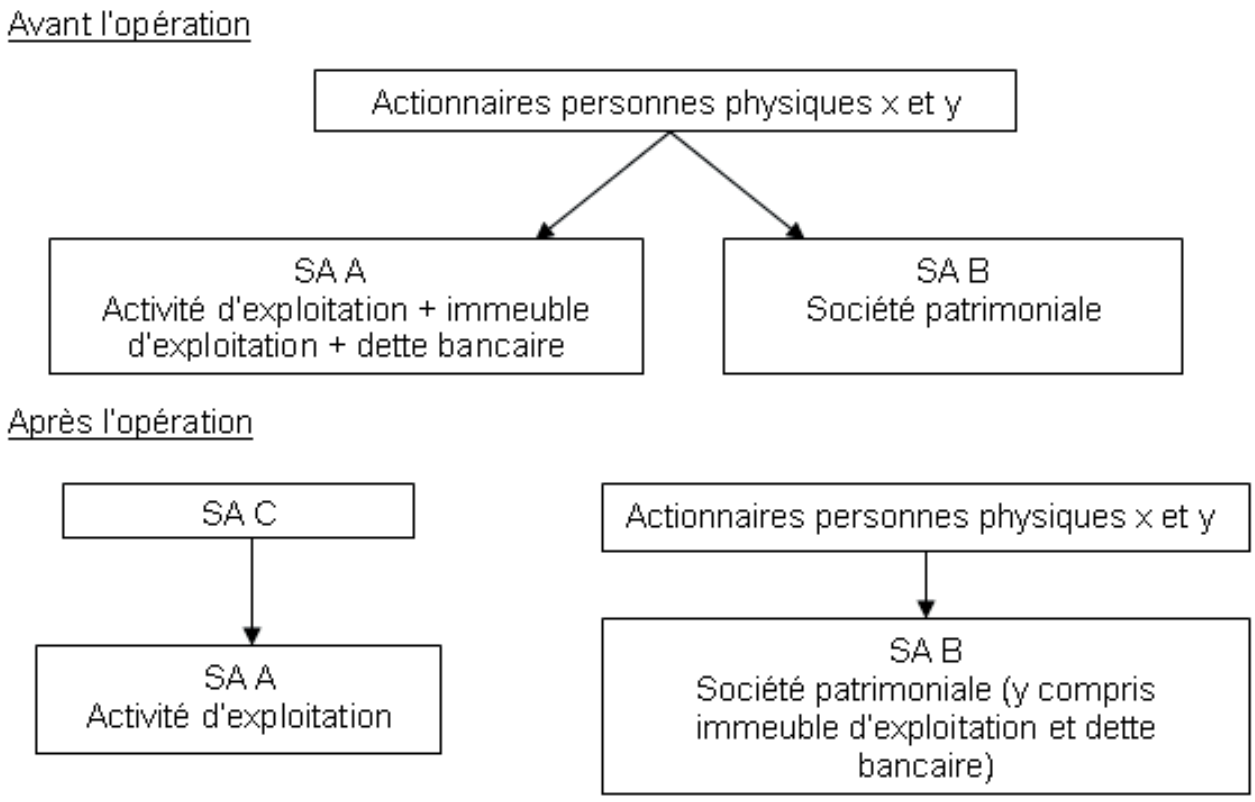
6.1 C.D. – Réorganisations

6.1.1 Cas 1

Aperçu de la situation

La question portait sur l'application du régime de la neutralité fiscale prévue à l'article 211, § 1er, CIR 92 en ce qui concerne la scission partielle de la SA A visant l'apport du bien immeuble et de la dette bancaire y afférente à la SA B. Il a également été demandé si la plus-value réalisée par les actionnaires de la SA A à la suite de la vente des actions de la SA A après la scission partielle, à la SA C, ne peut être qualifiée, du point de vue l'impôt des personnes physiques, de bénéfice au sens des articles 24 et 41 CIR 92, ni de revenu professionnel au sens de l'article 46, §3, CIR 92 ou de rémunération au sens de l'article 32 CIR 92, et ne peut être considérée comme des revenus divers au sens de l'article 90, 1° et 9°, CIR 92. Il a également été demandé confirmation que toutes les opérations envisagées (en particulier la scission partielle du bien immeuble suivie par la vente des actions de la SA A) se justifie principalement par « d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus » au sens de l'article 344, §1, CIR 92.

Schéma



Opération(s) présentée(s)

La SA A est une société d'exploitation belge. La SA B est une société patrimoniale belge. x et y détiennent ensemble l00 % des actions de la SA A et de la SA B. La SA B s'occupe de la location et de l'exploitation de biens immeubles à des tiers, ainsi que de placements. La SA C souhaite étendre ses activités dans le domaine de certaines techniques. En vue de cette expansion, la SA C a approché les actionnaires de la SA A. La société C souhaite, en vue de la poursuite de l'expansion de la société, reprendre les activités de la SA A. Les actionnaires de la SA A, deux personnes physiques belges, souhaitent vendre la société. Cependant, la SA C n'est intéressée que par la reprise des activités opérationnelles de la SA A et n'est en aucune façon disposée à investir dans l'acquisistion du bien immobilier. D'ailleurs, investir dans l'immobilier ne fait pas partie de la stratégie de la SA C. Lors de ses précédentes acquisitions, la SA C a décidé de ne pas reprendre de biens immeubles. C'est dans ce contexte que le demandeur a décidé que le bien immeuble et la dette bancaire y relative de la SA A devait faire l'objet d'une scission partielle au profit de la SA B, laquelle exerce déjà une activité immobilière et ensuite de vendre les actions de la SA A à la SA C. La SA A continuera d'utiliser l'immeuble moyennant la conclusion d'un bail.

Avis du SDA

Avec la reprise de la SA A, le groupe C a pour objectif d'étendre les activités opérationnelles de la SA A et les développer en Belgique sans devoir y investir dans l'immobilier. Le marché belge est considéré comme un marché clé pour le groupe C. Avec l'acquisition entre autres de la SA A, le groupe C espère augmenter son chiffre d'affaires en Belgique au cours des trois prochaines années, avec l'expansion de l'emploi y associé. In casu, la scission de l'immobilier de la SA A est une « condition sine qua non « pour l'acquisition. L'absence de scission du bien immobilier aurait pour conséquence que le groupe C ne serait plus intéressé par la reprise des activités de la SA A. Le demandeur a précisé que le groupe C, dans le passé, a réalisé plusieurs acquisitions à travers le monde pour lesquelles à chaque fois, il a été décidé de ne pas investir dans l'immobilier. Comme cette décision est fondée entre autres sur des événements futurs, à savoir le transfert de certaines activités de l'étranger vers la Belgique et les emplois associés dans les quatre prochaines années d'environ m nouveaux employés à temps plein en Belgique, il y a lieu de vérifier que ces faits se concrétisent aussi de manière effective. Ces faits doivent être réalisés pour le 30/06/2015 au plus tard. Au vu du respect des conditions prévues à l'article 211, § 1er, 4e alinéa, CIR 92, la scission partielle envisagée peut être faite sous le régime de neutralité fiscale prévue à l'article 211, § 1er CIR 92.

L'activité professionnelle des actionnaires de la SA A concerne la gestion active de la société et en aucun cas l'achat ou la vente d'actions. En outre, la transaction concernée (vente d'actions), est unique de sorte qu'elle ne peut être qualifiée d'activité professionnelle. Compte tenu du fait que les actions ne sont pas achetées dans le cadre de l'activité professionnelle, qu'elles sont dans les mains de x et y depuis une longue période et n'ont jamais été échangées, que les actions ne sont pas et ne doivent pas être comptabilisées à l'actif d'un bilan, qu'aucunes moins-values n'ont été comptabilisées ou reprises, il peut être conclu que les actions ne sont pas utilisées pour l'exercice de l'activité professionnelle conformément à l'article 41 CIR 92. La plus-value sur la vente des actions ne constitue pas dans le chef des demandeurs, un gain de nature professionnelle. x et y sont employés en tant que dirigeant de la SA A et perçoivent une rémunération de dirigeant d'entreprise. La plus-value sur actions est uniquement basée sur le prix de vente et le coût d'acquisition des actions. Elle ne résulte pas d'une quelconque rémunération pour prestations fournies. La vente des actions de la SA A à la SA C constitue une cession à titre onéreux au sens de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92. Les actions de la société en question appartiennent au patrimoine privé des demandeurs et ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 41 CIR 92. La vente des actions doit être considérée comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que la plus-value n'est pas imposable en vertu de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92.

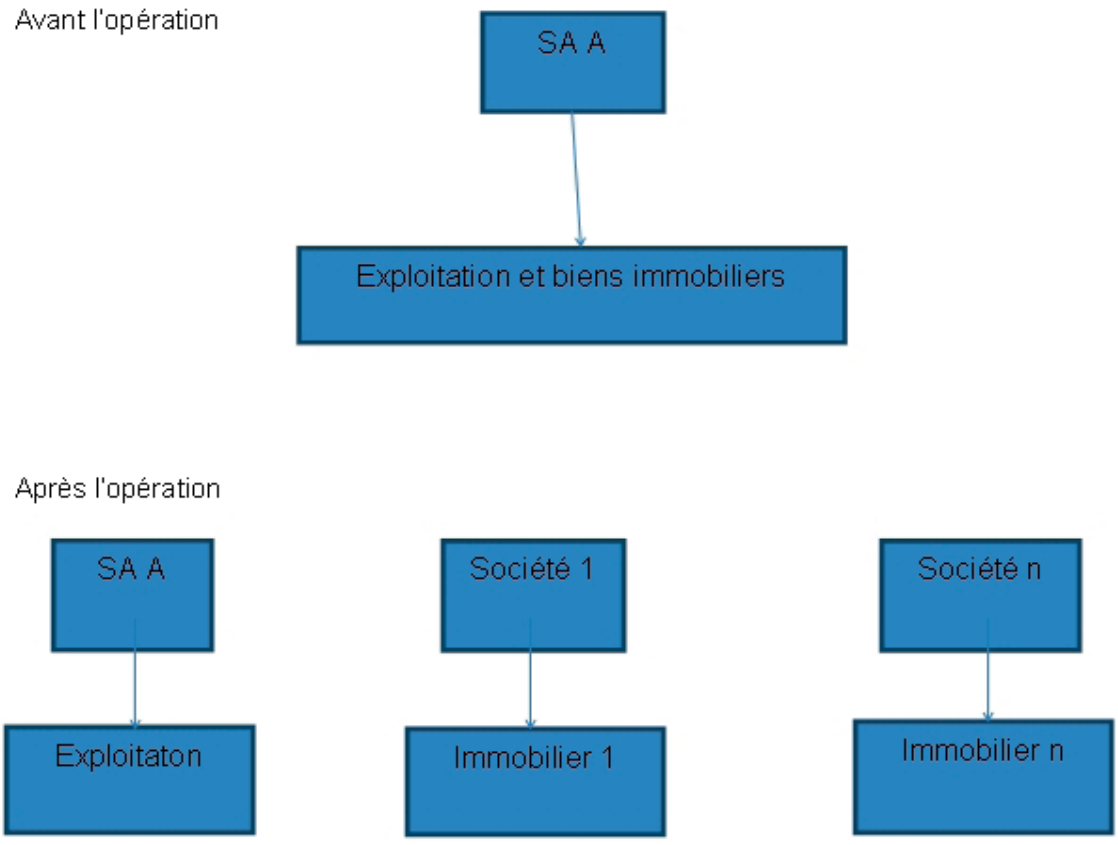
Le choix des actes successifs (comprenant une scission partielle suivie de la vente des actions de la société scindée partiellement) était clairement motivé par le demandeur. Sur base de ce qui précède, le SDA estime que le choix des actes successifs est justifié par des raisons autres que la volonté d'éviter l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344, § 1er, alinéa 3, CIR 92.

6.1.2 Cas 2

Aperçu de la situation

La demande concerne l'application du régime de la neutralité fiscale tel que défini à l'article 211, §1, du CIR 92, l'application de l'article 115 bis du CDE et la non application de l'article 120 du CDE en ce qui concerne la scission partielle de la SA A. En outre, il est demandé si la rétroactivité comptable de la société relativement à la scission partielle envisagée, qui dans tous les cas pas ne portera pas sur une période de plus de 10 mois, sera opposable à l'administration fiscale et si la scission partielle envisagée de la SA A répond à d'autres motifs que l'évitement de l'impôt au sens de l'article 18, §2 du CDE.

Organigramme



Opération(s) présentée(s)

La SA A fait partie d'un Groupe international. Les conditions de marché dans le secteur se sont modifiées fortement ces dernières années depuis le commencement de la crise financière du dernier trimestre de l'année 2008. Le Groupe a besoin de moyens financiers complémentaires pour les années 2013 à 2017. Le Groupe doit arriver à une diversification

de ses prêteurs de crédit vu que les banques ne sont plus prêtes à prêter de l'argent (ou seulement à un très haut taux d'intérêt). Dans le but de trouver de nouveaux moyens financiers, le Groupe est en négociation avec différents investisseurs.
Un des investisseurs envisage d'entrer dans le capital (fonds propres) du Groupe. Un autre investisseur est disposé à accorder un prêt. Ce prêt serait partiellement utilisé pour le remboursement par tranche du prêt syndiqué qui a été conclu dans le passé, et partiellement pour pourvoir au financement de biens immobiliers déterminés. Au vu des négociations en cours avec d'autres prêteurs, le Groupe n'obtiendrait un financement complémentaire qu'à la condition de donner des garanties directes sur des biens déterminés (c'est-à-dire des hypothèques sur l'immobilier) combiné avec la mise en gage des actions des entités qui détiennent ces actifs en propriété. Les fournisseurs de crédit n'ont un intérêt que pour certains biens sélectionnés et sont seulement prêts à accorder des financements complémentaires que pour ces biens déterminés. La division des activités d'exploitation et des biens immobiliers dans des entités juridiques distinctes n'est pas seulement nécessaire pour la mise en gage des actions. Elle est aussi nécessaire pour protéger les biens immobiliers en les isolants dans des entités juridiques différentes. Cela donne aussi la garantie aux offreurs de crédits que les crédits fournis sont effectivement utilisés pour les actifs spécifiés. L'ordre des opérations se déroule comme suit: 1° Création de n nouvelles sociétés belges qui recevront l'immobilier dans le cadre de la scission partielle envisagée ; 2° Mise en place d'une unité TVA entre les sociétés belges impliquées ; 3° Scission partielle et apport dans les nouvelles sociétés de l'immobilier..

Avis du SDA

Le Groupe désire restructurer les activités belges dans le sens où les biens immobiliers seront séparés des activités opérationnelles. Une entité juridique distincte sera créée pour chaque bien immobilier en Belgique. Cette restructuration sera réalisée par la scission partielle de la SA A par laquelle les biens immobiliers seront apportés dans différentes nouvelles sociétés immobilières belges. Les sociétés immobilières loueront à la société opérationnelle SA A les biens immobiliers à un prix conforme au marché. Par la séparation de l'exploitation et des biens immobiliers, le demandeur augmentera la transparence, attirera les moyens financiers, adaptera la structure aux « groupes modèles » des pays voisins et aussi s'adaptera à la tendance générale du secteur. Le choix pour ce modèle consiste à permettre aux fonds immobiliers de co-investir d'une manière sélective dans un bien immobilier déterminé. Le demandeur a déclaré que la scission partielle n'aura pas d'effets négatifs sur le nombre de travailleurs en Belgique. Le personnel existant reste employé au sein de la SA A. Il n'y a pas de transferts de personnel vers les sociétés immobilières. Il n'y a pas de dettes liées aux biens immobiliers et aucune dette n'est transférée vers les sociétés immobilières. Il est satisfait aux conditions définies à l'article 211, §1, alinéa 4 du CIR 92 de sorte que la scission partielle envisagée peut être réalisée sous le régime de la neutralité telle que défini à l'article 211, §1 du CIR 92.

La scission partielle projetée pourra être réalisée avec une rétroactivité comptable de 10 mois qui sera opposable à l'Administration fiscale à la condition que pendant le délai de 10 mois de rétroactivité, aucune opération exceptionnelle ne soit réalisée par les sociétés impliquées par la restructurationet que le délai de 10 mois maximum n'emportera aucun effet fiscal dans le chef des sociétés impliquées par l'opération.

Vu que l'apport sera réalisé dans n nouvelles sociétés commerciales belges, il est satisfait à l'exigence de la nationalité. Vu que la scission partielle de la SA A, comprenant n biens immobiliers commerciaux, sera entièrement rémunérée en des actions nouvelles qui seront attribuées proportionnellement aux actionnaires actuels de la SA A, vu qu'il n'y a pas de reprise de dettes de sorte que les n biens immobiliers sont libres de dettes, et vu qu'aucune rémunération en espèces n'a lieu, il s'en suit que, dans le cas d'espèce, l'article 120 du CDE, n'est pas d'application, et que l'on peut établir que l'opération sera imposée au droit proportionnel de 0% par une application directe de l'article 115bis du CDE, avec néanmoins l'application de l'article 167 du CDE impliquant un prélèvement égal au droit fixe général. L'article 18 §2 du CDE ne sera pas d'application vu qu'il existe suffisamment de motifs non fiscaux.

6.2 C.D. – Prix de Transfert

6.2.1 Cas 1

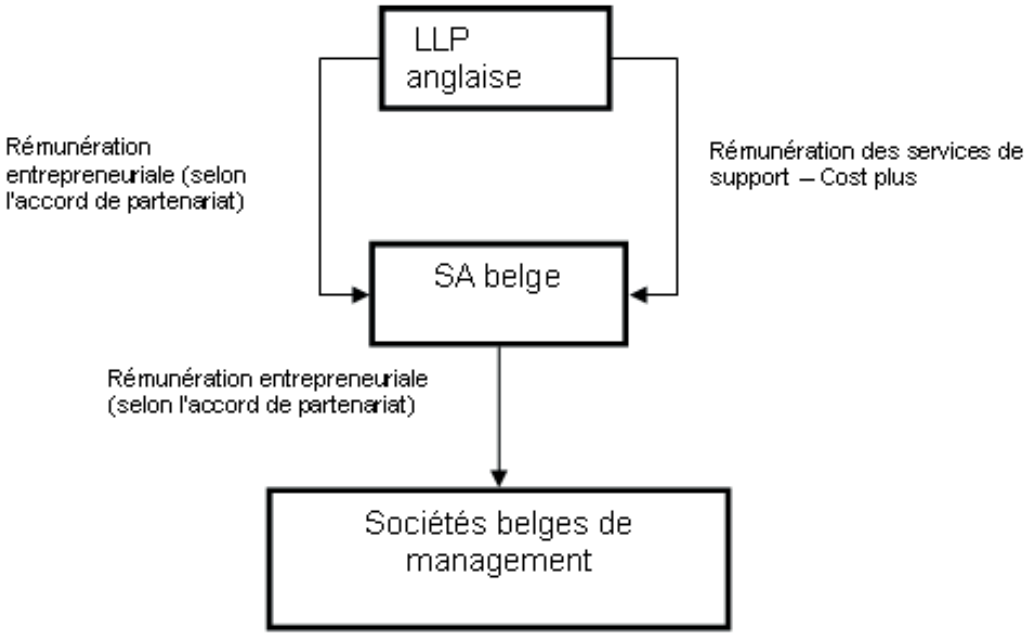
Description de la situation

Une filiale belge d'une société LLP anglaise (qui dirige un groupe de sociétés de services de conseil/consultance) perçoit une rémunération pour les activités des partenaires et une rémunération pour les services techniques et de support prestés par des membres du personnel de l'entreprise.

La rémunération pour les activités des partenaires (appelée rémunération entrepreneuriale) est déterminée conformément à l'accord de partenariat et sera payée par la société belge aux sociétés de management des partenaires belges.

La rémunération pour les activités de support sera déterminée sur base de la méthode du coût majoré de 15%..

Schéma



Opération envisagée

La demande vise à obtenir la confirmation que les transactions précitées ne donneront pas lieu à l'existence d'un avantage anormal ou bénévole accordé ou reçu.

Avis du SDA

Favorable.

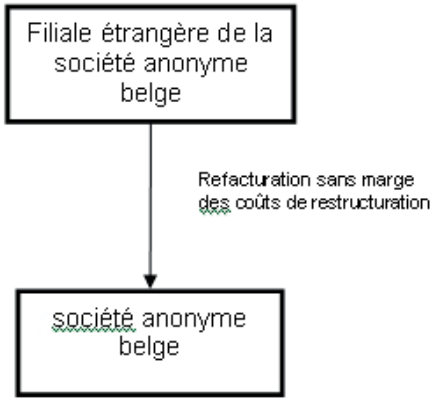
6.2.2 Cas 2

Description de la situation

En raison des moins bons résultats de sa filiale à l'étranger, une société anonyme belge opère une restructuration dont les coûts se présenteront fin 2013 et/ou début 2014. Cette restructuration entrainera un certain nombre de licenciements dans le pays étranger concerné et créera un certain nombre de fonctions supplémentaires dans la société belge, où les activités principales sont exercées.

Les coûts de cette restructuration seront supportés par la société-mère belge.

Schéma



Opération envisagée

La demande vise à obtenir la confirmation que:

- la refacturation sans marge des coûts de restructuration par la société étrangère à la société-mère belge est conforme au principe de pleine concurrence au sens de l'article 185, §2, CIR 92 et que la société-mère belge ne sera pas considérée comme ayant accordé un avantage anormal ou bénévole à la filiale étrangère;
- les articles 79 et 207 CIR 92 ne trouveront pas à s'appliquer dans le cadre de cette refacturation des coûts de restructuration;
- les coûts de restructuration seront déductibles fiscalement dans le chef de la société-mère belge conformément aux articles 49 et 54 CIR 92.

Avis du SDA

En supportant des coûts de restructuration plus importants, la société-mère a permis de conserver les personnes expérimentées au sein de sa filiale et a ainsi évité que celles-ci n'offrent leurs services sur le marché à des tiers ou à des concurrents.

De plus, le transfert de ces coûts offrait les meilleures garanties quant à la poursuite des activités de la filiale, ce qui était essentiel pour la commercialisation future par la société-mère de la marque développée par la filiale.

6.2.3 Cas 3 - Application de l'article 185, § 2, b, CIR 92

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

Les directives OCDE en matière de prix de transfert prévoient en effet que: «*Pour certains, le principe de pleine concurrence comporte intrinsèquement des vices de forme parce que l'approche selon la méthode de l'entité indépendante ne tient pas toujours compte des économies d'échelle et des interactions des différentes entités. Il n'existe cependant aucun critère objectif généralement accepté pour l'imputation des économies d'échelle ou des avantages de l'intégration entre les entreprises liées» (voir n° 1.10 des directives précitées)*;

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

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

6.3 C.D. – Exit Tax

1. Ce dossier vise à obtenir la confirmation par le SDA qu'à l'occasion de l'opération de transfert des activités de la société belge A, en tant qu'entité principale d'un secteur d'activité, à la société mère étrangère B, les transactions suivantes peuvent être considérées comme étant réalisées en accord avec les principes fondamentaux édictés aux articles 24, 26, 79, 185 et 207 du Code des impôts sur les revenus1992 (ci-après « CIR 92 »).

2. En particulier, cette demande vise à obtenir confirmation sur les points suivants:

   - confirmation que la rémunération de A pour le transfert des fonctions, des actifs corporels et incorporels, ainsi que pour les risques liés au rôle d'entité principale ne constitue pas un avantage anormal et bénévole au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92 et n'entraînera pas l'application de l'article 185 § 2 (a) CIR92, compte tenu du respect du principe de pleine concurrence.

   - confirmation que la résiliation du contrat de licence de marque ne constitue pas un avantage anormal et bénévole au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92 et n'entraînera pas l'application de l'article 185 § 2 (a) CIR92, compte tenu du respect du principe de pleine concurrence.

3. Le contexte économique de crise est à prendre en compte dans l'analyse de ce dossier. Les coûts de restructuration encourus par A seront supportés par B et une analyse des transferts éventuels a été opérée.

4. Une première méthode classique, à savoir la « Discounted Cash Flow », a été utilisée pour tenter de valoriser le transfert d'activité. Cette méthode aboutit cependant à une valeur négative, vu le caractère déficitaire de l'activité.

5. Dans ce cas particulier, on ne peut pas considérer que des actifs immatériels soient transférés de la Belgique vers l'étranger mais certains actifs incorporels développés en Belgique par la société A seront utilisés par la maison-mère durant les 5 années à venir. Le SDA a donc été attentif au fait que A soit rémunérée correctement pour l'utilisation de ces actifs incorporels.

6. A restera propriétaire du développement de produit lié aux actifs incorporels (développés par elle-même jusqu'au 31 décembre 2012). A concèdera la licence de ces actifs incorporels à sa maison-mère et percevra au titre de rémunération une redevance basée sur les ventes nettes de sa maison-mère sur les cinq prochaines années. Vu la durée de vie de ces incorporels, le principe d'une redevance dégressive sur 5 ans a été admis.

   La redevance totale sur les cinq années est estimée à z millions d'euros et correspondra à x % du chiffre d'affaires net de B, sachant que pour refléter l'obsolescence de ces technologies, une dégressivité annuelle de 20% sera appliquée à ce taux de redevance.

7. Le SDA a analysé de manière approfondie les statistiques fournies par le demandeur afin de justifier la durée d'utilisation des technologies sous-jacentes incorporées dans les divers modèles de produits et est d'accord avec la conclusion du demandeur qui estime que cette durée de vie est au maximum de cinq ans.

6.4 C.D. – Transparence Fiscale

Z est un “fonds commun de placement” luxembourgeois sans personnalité juridique suivant la lex societatis, géré par une société de gestion luxembourgeoise (ayant adopté la forme d’une sàrl). Z investit dans l’immobilier résidentiel allemand afin de faire profiter les actionnaires d’un rendement locatif stable et d’une diversification des risques.

En droit civil allemand, les investisseurs dans le fonds ne sont pas co-propriétaires indivis du bien immeuble. L’acquisition du bien immeuble a lieu au nom de la société de gestion, qui doit toutefois, contractuellement et selon le droit financier luxembourgeois, rétrocéder tous les revenus aux investisseurs (pour lesquels elle doit être regardée comme une sorte de mandataire),. Les conséquences de ceci sont considérables étant donné que l’inscription du bien immobilier dans le “Grundbuch” allemand au nom de la société de gestion fait naître des droits pour tiers. La société de gestion est aussi la seule qui puisse revendre le bien immeuble (en nom propre), ou le grever de droits réels (en nom propre). En cas de faillite ou de règlement collectif de dettes d’un investisseur, ses créanciers ne peuvent pas faire vendre le bien immeuble (ou une partie de celui-ci) mais disposent d’une créance (mobilière).

Pour les raisons qui précèdent, les revenus des investisseurs dans le fonds transparent Z constituent des revenus mobiliers et non immobiliers pour l’application du CIR 92. Il n’y a dans ce cas pas non plus application de l’article 29 CIR 92. L’Allemagne (Etat source) traite les revenus de la location (et la plus-value lors de la revente) du bien immeuble comme revenus immobiliers et les impose (via une fiction légale) dans le chef du fonds plutôt que dans celui de la société de gestion. Etant donné que la qualification de l’Etat source est suivie pour l’application de la convention, les investisseurs belges pourront exempter, sur base de l’article 23 de la convention préventive de double imposition avec l’Allemagne, la partie des revenus (ventilés) qui correspond à des revenus immobiliers sur base de la qualification allemande.

6.5 C.D. – Législation “Thin Cap”

La législation “thin cap” (articles 198, § 1, 11° et 198, § 3 et § 4 CIR 92) prévoit une exception pour les “sociétés dont l’activité principale consiste en la réalisation d’un projet de partenariat public-privé (PPP) attribué suite à une mise en concurrence conformément à la législation en matière de marchés publics“. La mise en œuvre du PPP conduit parfois à tout un organigramme de sociétés, de telle sorte que le niveau de participation des partenaires public(s) et privé(s) est différent de celui du financement (qui ne lie que les partenaires privés). En l’espèce, la seule activité de ce dernier niveau consiste en l’exécution d’un projet de partenariat public-privé, vu qu’il est constitué avec pour seul objectif d’assurer l’exécution d’une partie du PPP attribué à un consortium après une mise en compétition.

6.6 C.D. - Article 19bis CIR 92

Un établissement belge de crédit est agent payeur pour les SICAV luxembourgeoises A et B. En raison d'une simplification de l'offre, les compartiments de B sont fusionnés avec les compartiments correspondants de A. Etant donné que la fusion s'opère avec continuité juridique et qu'il n'est pas question de partage de l'avoir social, il n'est pas non plus question de distribution au sens de l'article 19bis, § 1, CIR 92 pour la détermination du fait générateur en matière de précompte mobilier. Par cette fusion, les actionnaires subissent un échange, qui constitue en soi une "cession à titre onéreux" visée à l'article 19bis, § 1, CIR 92 tel que modifié par la loi du 13.12.2012. Cette loi qualifie maintenant une telle cession de fait générateur pour le précompte mobilier si cette transmission concerne les parts d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières dont plus de 25% du patrimoine est investi en créances et que les statuts ne prévoient pas la distribution annuelle de tous les revenus recueillis.

La modification concernée de l'article 19bis, § 1, CIR 92 constitue une disposition anti-abus qui veut empêcher que des personnes physiques évitent des revenus mobiliers en réalisant une plus-value. Aucune matière imposable n'est toutefois perdue par suite de la fusion projetée. Un compartiment "19bis" est fusionné avec un autre compartiment "19bis". Il n'y a pas de soulte en argent. Le TIS ("taxable income per share") par part échangée est calculé à la date de la fusion et est pris comme point de départ pour le calcul du TIS relatif à la part obtenue en raison de l'échange. En d'autres termes, il n'y a aucun abus.

6.7 C.D. – Fonds de pension

Les entreprises allemandes constituent souvent des provisions de pension d'entreprise sur leur bilan. Pour des raisons comptables (de consolidation) et d'"asset protection" il est parfois opté pour une externalisation des provisions de pension d'entreprise dans une structure propre (plutôt que chez un assureur). Une des possibilités est la constitution d'une structure dotée de la personnalité juridique mais sans actionnaire (telle qu'une "eingetragener Verein" ou en abrégé une "eV"), qui gère et paie les pensions. Pour la sécurité des (ex-)travailleurs, les conventions contractuelles entre l'employeur et la eV sont parfois réglées au sein d'une "doppelseitiger Treuhandabkommen", en vertu de laquelle le (ex-)travailleur reçoit sa pension d'entreprise en principe de l'employeur (lequel se fait rembourser par la eV moyennant preuve du paiement), mais peut réclamer sa pension directement à la eV en cas de défaut de l'employeur.

La eV est propriétaire des actifs dont elle assure la gestion mais a l'obligation statutaire de consacrer l'entièreté de son patrimoine au paiement des pensions. L'habit juridique ressemble beaucoup à un organisme de droit belge pour le financement des pensions (OFP), à ceci près que dans le présent modèle le (ex-)travailleur demande le paiement de la pension en premier lieu à son employeur.

Le SDA confirme que la eV entre en ligne de compte pour une exemption de PrM sur les dividendes belges sur base de l'article 106, § 2, AR/CIR 92.

L'AR du 20.12.2012 a réécrit l'exemption de PrM de l'article 106, §2, AR/CIR en faveur des « non-résidents visés à l'article 227, 3°, CIR 92 dont l'objet social consiste uniquement en la gestion et le placement de fonds récoltés dans le but de servir des retraites légales ou complémentaires ».

La fonction statutaire exclusive (et contractuelle) de l'eV est celle d'un fonds de pension. Les revenus des actifs gérés ne sont pas imposés au sein de la eV elle-même mais dans le chef de l'employeur (fiction légale allemande). Le remboursement des paiements de pension en faveur de l'employeur n'est pas visé par l'article 106, § 4, AR/CIR 92, étant donné qu'il ne s'agit ici que d'une modalité d'exécution du paiement des pensions à un (ex)travailleur qui n'emporte pour l'employeur aucun enrichissement personnel.

6.8 TVA

Aperçu de la situation

Vente de logements avec assistance à des investisseurs individuels qui sont tenus de mettre leurs logements à disposition de l'instance de gestion d'un groupe de logements à assistance agréé.

Schéma

Opération présentée

Application de la rubrique X, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, relatif aux taux de tva.

Position du SDA

Conformément à la décision de Monsieur le Ministre des Finances, pour l'application du taux de TVA de 12 pc dans le secteur des établissements d'hébergements pour personnes âgées reconnus par l'autorité compétente dans le cadre de la législation relative au soin des personnes âgées, il doit être tenu compte de la nouvelle réglementation flamande relative aux groupes de logements à assistance et de l'évolution dans le secteur concerné conformément aux objectifs de la nouvelle réglementation.

Selon cette décision, le taux réduit de TVA de 12 pc est applicable à un nouveau logement pour personnes âgées, livré indépendamment, aux conditions suivantes :

- le logement pour personnes âgées est un logement à assistance faisant partie d'un groupe de logements à assistance agréé;
- l'acheteur du logement à assistance est tenu de mettre ce logement à disposition de l'instance de gestion du groupe de logements à assistance agréé;
- le caractère permanent de l'affectation du logement pour personnes âgées durant une période d'au moins 15 ans, en tant qu'élément d'un groupe de logements à assistance agréé, doit clairement ressortir ou être démontré au moyen d'un ensemble d'éléments probants (en particulier : permis d'urbanisme, acte de base du bâtiment, contrat de vente du logement à assistance, contrat conclu entre l'acheteur et l"instance de gestion agréée, relatif à la mise à disposition du logement à assistance à cette dernière pour l'affectation en tant que logement à assistance agréé, contrat conclu entre l'instance de gestion agréé et le retraité relativement au droit de jouissance du logement à assistance agréé et à la fourniture de services et de soins).

Etant donné qu'au moment de la vente sur plan de logements à assistance, il n'est pas possible de savoir si les conditions seront remplies (l'agréation n'est possible que lorsque le bâtiment est terminé), une décision conditionnelle est rendue.

6.9 Droits d'enregistrement et de succession

6.9.1 Cas 1

Le Collège du SDA a eu à connaître de la constitution d'un droit d'emphytéose par une commune wallonne en faveur de sa propre régie communale autonome.

Le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en son article 161, 2° stipule l'enregistrement gratuit *« pour les cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique à l'Etat, aux provinces, aux communes, aux établissements publics et à tous autres organismes ou personnes ayant le droit d'exproprier… ».*

En l'espèce, il s'agit bien d'un acte amiable. De plus, la notion de « cession d'immeubles ». doit s'entendre comme comprenant également les constitutions d'emphytéose. En outre, il suffit que le caractère d'utilité publique soit stipulé dans l'acte de constitution du droit d'emphytéose, pour que la cause d'utilité publique soit retenue.

Enfin, le Code wallon de l'aménagement du territoire, de l'urbanisme et du patrimoine stipule en son article 58: *« Peuvent agir comme pouvoir expropriant : la Région, les provinces, les communes, les régies communales autonomes, les intercommunales ayant dans leur objet social l'aménagement du territoire ou le logement et les établissements publics et organismes habilités par la loi ou le décret à exproprier pour cause d'utilité publique… ».*

Il résulte de ce qui précède que les conditions d'application de l'article 161,2° du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe sont remplies si l'acte de constitution du droit d'emphytéose contient la mention «d'utilité publique». Ainsi, l'acte de constitution du droit d'emphytéose au profit de la régie communale autonome bénéficie de l'enregistrement gratuit.

6.9.2 Cas 2

Le SDA a eu à se prononcer sur les conséquences fiscales d'un meuble par anticipation.
En l'espèce, un même acte notarié contient les deux ventes suivantes:

1) la vente par la société A à la société B d'installations et bâtiments à démolir
2) la vente par la société A à la société C du terrain sur lequel les bâtiments à démolir sont implantés.

La vente 2) est purement immobilière et est soumise au droit de vente conformément aux articles 44 et suivants du C. enreg.

La vente 1) ayant pour objet des meubles par anticipation est purement mobilière et n'est pas soumise au droit d'enregistrement.

En l'espèce, l'ensemble de l'opération est justifié par d'autres motifs que la volonté d'éluder les droits d'enregistrement (article 18, § 2 C. enreg.). La spécificité du site immobilier en question peut expliquer la décomposition de la vente en deux parties. En outre, aucun lien de participation direct n'existe entre les sociétés B et C.

6.9.3 Cas 3

Le Collège a eu à connaître de l'attribution d'un immeuble à un associé. Plus précisément, une S.P.R.L. souhaitait attribuer un immeuble lui appartenant à un de ses associés, sans contrepartie, à titre de partage partiel de l'avoir social et sans que la société soit mise en liquidation. Cette demande s'inscrivait dans le cadre de l'acquisition par un associé d'un immeuble provenant de sa société. En d'autres termes, il était question de sortir un immeuble d'une société.

En réalité, l'opération juridique consiste en un partage partiel de l'avoir social de la S.P.R.L. avec attribution d'un immeuble à un des associés de cette même S.P.R.L., sans contrepartie et sans que la société soit en liquidation.

Ladite opération est soumise au droit de partage (1%), aux conditions suivantes:

a) que l'une des exceptions de l'article 129, alinéa 3 du Code enreg. soit d'application.
b) que l'opération juridique ait lieu en une seule phase

7. opérations soumises au SDA mais non acceptées

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

7.1 C.D. - Irrecevabilité

7.1.1 Cas 1

Description succincte

La question concernait l'application de la déduction pour capital à risque visée à l'article 205bis et s. CIR92.

Opération envisagée

La société A est active en tant que société de holding. Le siège de la société A a été transféré en Belgique il y a quelques années.

Suite à une diminution de capital qui a été effectuée par une société filiale de la société A, cette dernière dispose de liquidités excédentaires qu'elle souhaite consacrer à des investissements mobiliers et/ou immobiliers. Considérant que les investissements ne tombent pas sous le coup de l'une des corrections négatives prévues aux articles 205bis et s. CIR92, la société A pense pouvoir bénéficier de la déduction pour capital à risque.

Point de vue du SDA

Conformément à l'article 22, troisième alinéa, 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 en matière d'impôt sur les revenus lorsque l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

Le SDA est d'avis que l'opération est dépourvue de substance économique en Belgique parce que:

(i) les comptes de placements et les comptes à vue se trouvent à l'étranger;
(ii) seul un compte en banque a été ouvert récemment en Belgique, afin d'assurer le paiement des factures ; il ne s'agit nullement d'un compte en banque principal;
(iii) il n'y a pas de personnel;
(iv) les actionnaires de la société A sont établis à l'étranger et
(v) le siège social en Belgique est établi à l'adresse privée des directeurs/gérants.

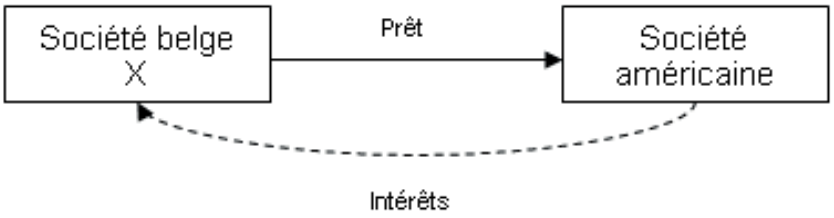
Par conséquent, la demande a été jugée irrecevable.

7.1.2 Cas 2

Description de la situation

Le demandeur était une société de financement nouvellement créée X, qui sera responsable du financement du groupe aux États-Unis. L'objectif était d'obtenir la sécurité juridique quant à la résidence fiscale, la déduction pour capital de risque et la conformité des taux d'intérêt aux conditions de marché.

Schéma



Opération envisagée

Des informations complémentaires fournies par le demandeur, il apparait que la substance économique de X semble très limité : la société de financement ne comprendrait q'un seul prêt et il n'y aurait pas de perspectives claires pour la poursuite du développement de l'entreprise. Il n'y aurait pas de personnel employé.

Avis du SDA

Le SDA a estimé que ce dossier n'était pas recevable en raison du fait que l'opération / la situation ne comportait pas ou pas suffisamment de substance économique (art.22, 3ème alinéa, 2°, L.24.12.2002).

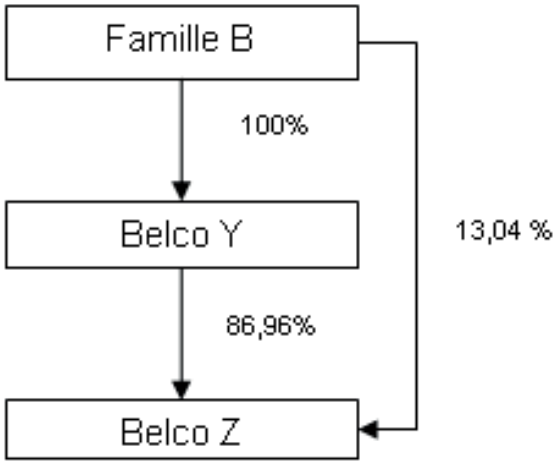
7.2 C.D. – Réorganisations

7.2.1 Cas 1 - FUSION

Aperçu de la situation

La famille B possède toutes les actions de la société holding Belco Y, qui, à son tour, possède 86,96% des actions de la société opérationnelle Belco Z. Le solde des actions de Belco Z est détenu par la famille B. Belco Z possède le bien immobilier dans lequel elle exerce son activité opérationnelle.

Organigramme



Opérations envisagées

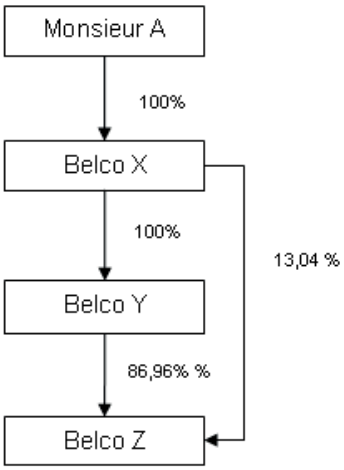
Un tiers, plus précisément la société opérationnelle Belco X, dont la totalité des actions appartient à une personne physique A, est intéressé par le bien immobilier de Belco Z pour y loger sa propre activité. A cet effet, les étapes suivantes sont prévues:

Etape 1 : Vente par la famille B de ses actions Belco Y et Belco Z à Belco X

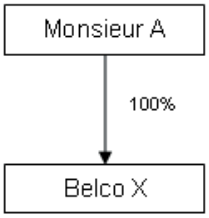
Etape 2 : fusion par absorption de Belco Y et Belco Z par Belco X

La structure du groupe se présente donc comme suit:

Après l'étape 1 :



Après l'étape 2 :



Avis du SDA

Il ressort des faits que Belco X est uniquement intéressé par l'immeuble de Belco Z et non par son activité qui par ailleurs est totalement différente de celle de Belco X. En effet, après le rachat des actions par Belco X, il sera mis fin à l'activité de Belco Z. A partir de ce moment Belco Z n'a donc plus de travailleurs, et seul le stock encore subsistant sera vendu. Le SDA est d'avis que cette construction, qui vise par essence le transfert d'un bien immeuble mais qui est réalisée au moyen d'une cession d'actions suivie d'une fusion, est mise sur pied pour :

1. éviter l'impôt des sociétés sur la plus-value sur l'immeuble dans le chef de Belco Z;

2. éviter les droits d'enregistrement dans le chef de Belco X ;

3. éviter les éventuelles conséquences fiscales d'une mise en liquidation de Belco Y et Belco Z qui, après la cessation de l'activité opérationnelle et le transfert de l'immeuble, n'auraient plus de raison d'exister.

Le demandeur n'a pu démontrer d'aucune manière que le choix de l'ensemble de ces actes juridiques est justifié par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344, §1er, al.3, CIR92, et des droits d'enregistrement au sens de l'article 18, §2, al.3, CDE.

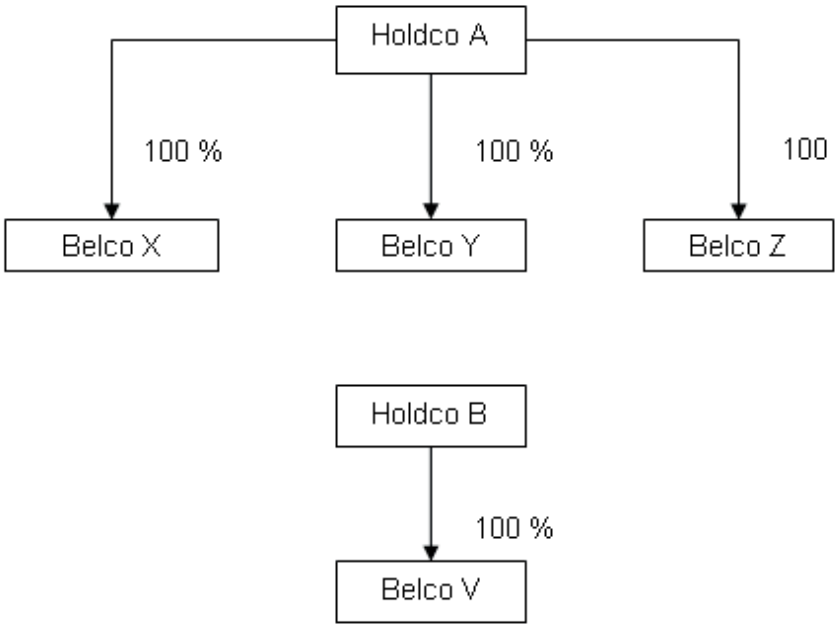
7.2.2 Cas 2 - FUSION

Aperçu de la situation

Holdco A est la société holding du groupe A, qui exerce ses activités au moyen de trois sièges d'exploitation. Chaque siège d'exploitation est logé dans une société filiale de Holdco A : Belco X, Belco Y et Belco Z.

Holco B, qui appartient à un autre groupe B, détient une participation de 100% dans Belco V, qui exerce les mêmes activités que Belco X, Belco Y et Belco Z.

Organigramme



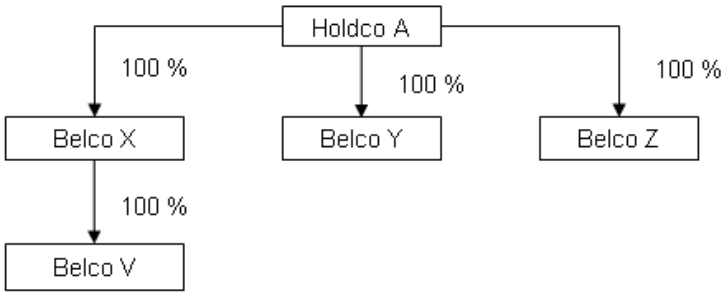
Opérations envisagées

Le groupe A souhaite acheter les actions Belco V de Holdco B. A cet effet, les étapes suivantes sont prévues :

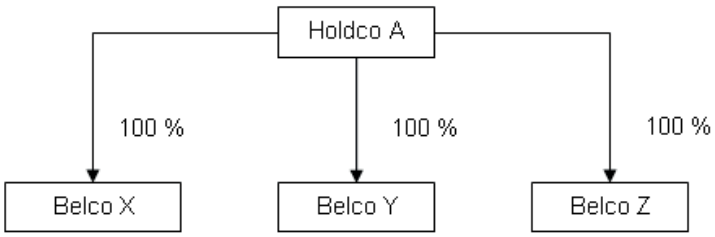
Etape 1 : vente par Holdco B de ses actions Belco V à Belco X
Etape 2 : fusion par absorption de Belco V par Belco X

La structure du groupe se présente donc comme suit:

Après l'étape 1 :



Après l'étape 2 :



Avis du SDA

En l'espèce, le SDA remarque d'abord que la manière dont le transfert aura lieu n'est pas en ligne avec la structure juridique actuelle du groupe A, dans laquelle chaque siège d'exploitation se trouve dans une société distincte. En ce sens il aurait donc été plus logique que les actions Belco V soient achetées par Holdco A, et que Belco V subsiste en tant que société distincte à côté des autres filiales de Holdco A.

De plus, le SDA constate que Belco X dispose d'une base imposable. Belco V, par contre, a enregistré par le passé de mauvais résultats et dispose de pertes fiscales reportées qui, même après limitation telle que prévue par l'article 206, §2, al.2, CIR92, restent considérables.

Il ressort des projections que Belco X, même après acquisition des actions aura, sur une base individuelle, une base imposable considérable (supérieure à 1.000.000 EUR) dans les prochaines années. Sur une base individuelle, après acquisition, Belco V ne disposera d'un résultat imposable qu'en 2032. A la suite de la fusion, la base imposable de Belco X disparaîtra en 2019. Ce n'est qu'à partir de l'année 2020 que l'entité fusionnée aura à nouveau un résultat imposable.

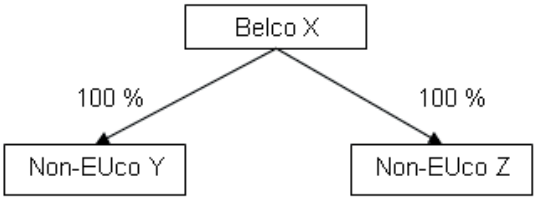
Bien que le demandeur invoque également des motifs économiques valables pour la fusion, le SDA est d'avis que ceux-ci ne contrebalancent pas les avantages fiscaux obtenus avec la fusion, et qu'en conséquence l'opération de fusion ne répond pas au prescrit de l'article 183bis CIR92 (cf l'arrêt CJUE du 10.11.2011 dans l'affaire C-126/10 Foggia).

7.2.3 Cas 3 - Fusion à l'étranger

Aperçu de la situation

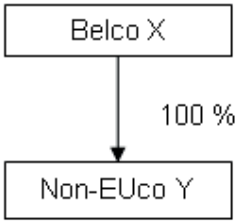
Une société résidente Belco X possède les actions de deux sociétés étrangères, toutes deux situées dans le même pays, qui n'est pas un Etat-membre de l'Union Européenne. Les deux sociétés étrangères sont des sociétés opérationnelles qui sont soumises dans leur Etat à un impôt analogue à l'impôt belge des sociétés.

Organigramme



Opération envisagée

Le groupe a l'intention de fusionner ces deux sociétés étrangères. Cette opération peut être considérée dans le pays concerné comme une dissolution sans liquidation et se dérouler sous un régime de neutralité fiscale. En conséquence, Belco X recevra, en échange de ses anciennes actions de la société absorbée Z, des nouvelles actions de la société absorbante Y. La structure du groupe se présentera comme suit:



Avis du SDA

L'objet de la demande concerne le traitement fiscal de la plus-value constatée dans le chef de Belco X à l'occasion de la fusion précitée.

Etant donné qu'au début de l'article 45, §1er, al. 1er, CIR92, il est expressément indiqué que cette disposition ne vise que les actions de sociétés résidentes ou intra-européennes, l'exonération prévue à l'article 45, §1er, al.1er, 1°, CIR92, n'est pas d'application sur les plus-values obtenues ou constatées à l'occasion d'une fusion de deux sociétés qui ne sont pas établies dans l'Union Européenne.

De plus, le SDA est d'avis que les plus-values obtenues ou constatées lors de l'échange d'actions à l'occasion d'une fusion par absorption, une fusion par constitution d'une nouvelle société, une scission par absorption, une scission par constitution de nouvelles sociétés, d'une scission mixte ou d'une opération assimilée à la scission, ne tombent pas dans le champ d'application du régime d'exonération des plus-values réalisées prévu par l'article 192 CIR92, parce que les plus-values obtenues ou constatées précitées peuvent, le cas échéant, bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 45, §1er, al.1er, 1°, CIR92.

Vu qu'une opération de fusion entre deux sociétés non établies dans l'Union Européenne ne tombe pas dans le champ d'application de l'article 211 CIR92, et qu'une telle opération doit être considérée en droit interne comme une fusion au sens de l'article 210, §1er, 1°, CIR92, Belco X est censée avoir reçu un dividende en application des articles 208, 209 et 210, §2, CIR92, à concurrence de la différence positive entre la valeur réelle des actions reçues de la société absorbante et la valeur d'acquisition des actions de la société absorbée.

Si, en application de l'article 41, §1er, al.2, de l'Arrêté Royal d'exécution du CIR92, les actions de la société absorbante reçues lors de la fusion par Belco X en échange de ses actions de la société absorbée sont reprises dans la comptabilité à la valeur pour laquelle les actions de la société absorbée s'y trouvaient comptabilisées, le dividende à prendre en considération dans le chef de Belco X qui n'est pas exprimé dans la comptabilité sera imposé comme sous-estimation d'actif en application de l'article 24, 4°, CIR92.

Etant donné que l'opération dans le pays concerné se déroule sous un régime de neutralité fiscale, il n'est pas satisfait à la condition, prévue à l'article 202, §1er, 2°, CIR92, que les articles 186, 187 ou 209 ou des dispositions analogues de droit étranger aient été appliqués au dividende précité, de sorte que, le cas échéant, ce dividende n'entre pas en considération pour la déduction des revenus définitivement taxés.

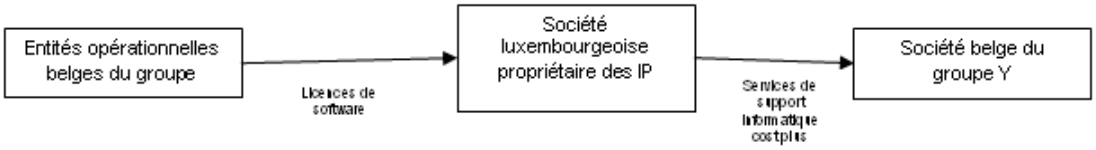
7.3 C.D. – Prix de transfert

7.3.1 Cas 1 - Redevances

Schéma de la situation

Le demandeur souhaite obtenir confirmation que (i) les redevances payées par différentes entités opérationnelles belges d'un groupe à la société luxembourgeoise X appartenant au même groupe sont conformes à l'article 185, §2, a CIR92 et ne sont pas constitutives d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92 (ii) la rémunération de services payée par la société luxembourgeoise X à la société belge Y appartenant au même groupe est conforme à l'article 185, §2, a CIR92 et n'est pas constitutive d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92.

Schéma



Opération(s) proposée(s)

La société luxembourgeoise X perçoit des redevances pour les applications informatiques (software) développées en interne (soit x% de la marge brute), Y agissant comme sous-traitant pour le développement des logiciels commandés par la société luxembourgeoise.

Point de vue du SDA

Le SDA a remis en question les redevances au vu notamment (i) de l'insuffisance d'informations fournies concernant l'existence d'une substance au Luxembourg (ii) de l'insuffisance d'éléments démontrant l'importance substantielle des software pour les utilisateurs (iii) de l'insuffisance de justifications concernant le choix de la méthodologie de rémunération, …

Une liste de questions a été transmise au demandeur qui a fait savoir par courriel qu'il ne souhaitait pas poursuivre plus avant la demande de décision anticipée.

7.3.2 Cas 2 - Société de financement

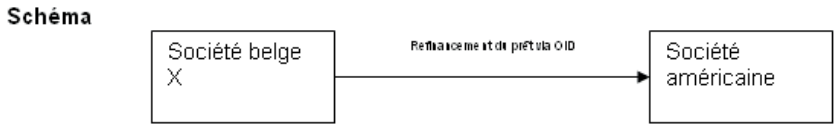
Schéma de la situation

La société belge X est une société financière en USD. Dans une demande de décision anticipée antérieure, le demandeur avait proposé, en vue de se conformer aux dispositions de l'article 185, § 2 CIR92, de garantir un RoE fiscal minimum, étant donné que la société, en phase de démarrage, n'avait accordé qu'un seul prêt de X USD avec une maturité de 2 ans et ne constituait pas une réelle société financière.

Dans le courant de 2011, le capital de la société a été augmenté plusieurs fois et 2 nouveaux prêts à court terme en USD ont été accordés.

Dans le cadre du réinvestissement de l'emprunt initial de X USD, le groupe souhaite émettre une Original Issue Discount Note ('OID').

Schéma



Opération proposée

Une OID constitue un instrument dont le prix d'émission est inférieur au prix de rachat à l'échéance, la différence correspondant à des intérêts capitalisés jusqu'à l'échéance. L'instrument est considéré d'un point de vue fiscal tant belge et qu'américain comme un prêt (dette) (et non un instrument hybride).

Point de vue du SDA

Le SDA fut d'avis que l'application du RoE minimum doit être scindée entre d'une part les prêts à court terme et l'OID d'autre part. Il ressort de l'estimation réalisée par le SDA que l'application du RoE sur la totalité des créances résulte en un ETR de y% et que l'application sur l'ensemble des prêts court terme et sur l'OID isolée résulte en un ETR de z%. Il a aussi été demandé par le SDA de démontrer que la Belgique, et pas une autre société étrangère du groupe, était devenue le centre financier du groupe en USD. Cela a été insuffisamment démontré. Le demandeur a retiré sa demande par courriel.

7.4 C.D. – Plus-Values Internes

7.4.1 Apport avec soulte en argent de 10%

Le groupe X est le holding faîtier d'un groupe de sociétés d'exploitation. Le groupe X est aux mains de 3 frères. Les 3 frères détiennent par ailleurs ensemble les actions de la sa A, sa B et sa C. Ils souhaitent apporter les actions des sa A, sa B et sa C dans le groupe X, avec une soulte en argent de 10%.

Suivant le SDA, cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé, pour les raisons suivantes:

- au cours d'une réorganisation antérieure des actions, la préférence a été de ne pas y impliquer les actions des sa A, B et C;
- à l'intérieur du groupe, aucun dividendes ni tantièmes n'ont jamais été distribués aux actionnaires – personnes physiques. Les bénéfices ont été maintenus à l'intérieur du groupe;
- les placements financiers et les moyens liquides représentent une partie considérable du total du bilan. Les demandeurs ont précisé qu'une partie importante de ces moyens est disponible pour la soulte en argent (en d'autres termes excédentaire et disponible pour distribution);
- la soulte en argent n'est motivé en aucune manière. Le simple fait que ceci soit prévu légalement ne suffit pas en l'occurrence;
- la soulte en argent n'a pas pour but d'obtenir une proportion simple d'échange entre les actions anciennes et nouvelles.

Le SDA est d'avis que la soulte en argent trouve sa motivation dans la distribution de liquidités excédentaires en exemption d'impôt afin de procurer aux actionnaires une certaine forme de rendement. Dés lors, l'opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

7.4.2 Liquidités et/ou placements financiers excédetaires

Apport par M. A à la valeur du marché des actions de la sprl X dans une société holding encore à constituer. M. A exerce une profession libérale.

Le demandeur souhaite apporter les actions de la sprl X dans une société holding afin de renforcer le capital propre du « groupe » et de cette manière augmenter positivement la solvabilité, afin de soutenir les activités actuelles et les projets d'investissements futurs. De surcroît, le contrôle familial sur le « groupe » devrait être ancré professionnellement dans le cadre d'une succession, sans que le décès de l'un des actionnaires ne puisse perturber la continuité.

Il résulte du bilan de la sprl X que d'importants placements financiers et liquidités sont présents. Aucun dividende n'a été distribué dans le passé, de même que très peu de rémunérations n'ont été octroyées. En même temps, la sprl X possède un certain nombre de biens immeubles en pleine propriété et en usufruit, parmi lesquels l'habitation privée du demandeur. La nue propriété est chaque fois aux mains du demandeur.

Il résulte de l'information reçue que les projets d'investissements futurs (prévus au sein de la sprl X) ne sont pas concrets. Il n'est donc pas démontré que les moyens disponibles dans la sprl X seront utilisés pour ces projets d'investissements. De plus, l'opération envisagée n'offre aucune solution aux préoccupations du demandeur : possible vente à (court) terme des actions de la sprl X (ou d'une partie de celles-ci) à un partenaire professionnel – les activités ne peuvent pas être poursuivies par les enfants – qui serait rendue plus complexe du fait de la présence des placements mobiliers et immobiliers. Une alternative aurait pu être trouvée dans une scission partielle des placements mobiliers et immobiliers, mais ceci n'a pas été retenu par le demandeur.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé, compte tenu du fait que les investissements prévus ne sont pas concrets et que dès lors il n'est pas démontré que les moyens disponibles dans la sprl X seront utilisés à cette fin et aussi du fait que l'opération n'apportera pas de solution aux préoccupations du demandeur.

7.4.3 Vente à des tiers / liquidités excédentaires

Le demandeur possède la totalité des actions de 2 sociétés d'exploitation. Il souhaite vendre les actions à une nouvelle société holding à constituer dans laquelle il détiendra un intérêt minoritaire d'environ 25%. Les actions restantes seront détenues par une ou plusieurs tierces parties. Le demandeur conservera sa participation minoritaire encore pendant 5 ans. Une option sera accordée à la tierce partie pour reprendre les actions à ce moment.

La valeur de marché des sociétés est élevée. Les actions ont été valorisées sur base de l'EBITDA augmenté d'un montant considérable de liquidités excédentaires (cash et placements à concurrence de 50% du prix de la reprise). Ces moyens ne font, de facto, pas partie du capital propre et ne sont donc pas nécessaires pour préserver les activités opérationnelles du groupe.

Le holding va financer partiellement l'achat des actions par une augmentation de capital (20%) et par un financement bancaire externe (30%). Le solde (50%) restera dû au demandeur en compte-courant à court terme.

Selon le SDA, cette opération est inspirée fiscalement étant donné

- qu'aucun dividende ni tantième n'a jamais été distribué par le passé;
- que seule une rémunération minime a été allouée;
- que dès lors tous les résultats et moyens ont été accumulés dans la société d'exploitation;
- qu'immédiatement après la vente les liquidités excédentaires des sociétés d'exploitation vont remonter afin de rembourser la dette sur compte-courant.

Il est donc très clair qu'une partie du prix de vente se rapporte à des moyens/réserves accumulés précédemment qui sont extraits des sociétés d'exploitation non pas par une distribution de dividendes mais en exemption d'impôt par le biais d'une vente des actions.

7.4.4 Ensemble d'opérations / opérations inspirées fiscalement

7.4.4.1 Cas 1

Les demandeurs sont tous actionnaires minoritaires d'un groupe. Ils sont les descendants du fondateur originel. La plupart des actionnaires ne sont pas actifs dans le groupe. Un business plan est établi périodiquement avec l'accord des actionnaires. A ce moment, l'actionnaire individuel peut se retirer (rachat par un autre actionnaire – personne physique) ou continuer à s'engager pour la période suivante. Le groupe ne distribue aucun dividende. Les bénéfices sont réinvestis dans le groupe. Il a été décidé d'organiser une étude de marché avant la fin de la période actuelle dans l'optique d'une vente du groupe. Compte tenu des récents développements (prévisions modifiées et forte croissance), un certain nombre d'actionnaires sont convaincus qu'une vente ne serait pas la meilleure option stratégique pour le groupe. Ils souhaitent conserver le groupe. Pour convaincre les autres actionnaires de rester actionnaires dans le groupe et de continuer à y investir en vue de davantage de création de valeur avec les risques que cela comporte, il leur semble qu'une proposition attractive est nécessaire, et le scénario suivant a été soumis au SDA.

Une nouvelle société holding est constituée par les actionnaires qui souhaitent rester. Ils apportent une partie de leurs actions dans le groupe belge. Ils vendent le reste de leurs actions au holding qui rachète également les actions de ceux qui souhaitent se retirer. On souhaite convaincre les actionnaires de rester en offrant un certain rendement (par la vente des actions.

Le SDA n'a aucun problème avec le rachat des actionnaires qui désirent se retirer. Par contre, l'apport/vente mixte par ceux qui souhaitent rester est clairement inspiré fiscalement. L'opération mixte est suspendue à l'idée d'un traitement identique des sortants et des non sortants bien que l'opération ne soit pas la même. Les sortants peuvent vendre leurs actions en exemption d'impôt et pour cette raison les non-sortants doivent également être rémunérés (en exemption d'impôt) par une vente partielle et un apport ayant pour effet d'inscrire la plus-value actuelle dans le capital du nouvel holding à constituer. La seule motivation qui ait été avancée pour la vente partielle est d'accorder un certain rendement aux actionnaires, un rendement qui peut tout aussi bien être accordé par le biais d'une distribution de dividendes ou par un rachat d'actions propres. De plus, c'est par des arguments économiques que les actionnaires doivent être persuadés de rester, tels un business plan et les prévisions économiques, et non pas par des arguments fiscaux comme celui de réaliser une plus-value en exemption d'impôt. Pour cette raison, le SDA a jugé que cette opération est purement d'inspiration fiscale et ne cadre donc pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

7.4.4.2 Cas 2

Le demandeur possède les actions de 3 sociétés, les sa A, B et C. Une scission partielle de la sa A a eu lieu récemment, par laquelle une quantité importante de valeurs mobilières a été cédée à la société B nouvellement constituée, et un bien immobilier ainsi qu'une somme d'argent a été cédée à la sa C, société de patrimoine préexistante.

Très peu de temps après la scission partielle susmentionnée, le demandeur souhaite apporter les actions de la sa B dans la sa C, à la suite de quoi la sa C disposera d'un important capital libéré. Cet apport a pour objectif de rehausser la solvabilité de la sa C tout en permettant de gérer les deux sociétés séparément.

Eu égard à l'ensemble des opérations (scission partielle suivie d'un apport), le SDA a jugé que cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. L'opération est de pure inspiration fiscale. Déjà lors de la scission partielle, le demandeur aurait pu tenir compte du fait que la sa C est une société de patrimoine active et qu'elle a besoin de moyens. Aucun investissement concret requérant davantage de moyens que ceux déjà disponibles dans la sa C ne peut d'ailleurs être trouvé dans le business plan qui a été soumis. On peut ajouter que le même résultat pourrait être atteint par une fusion entre la sa B et la sa C. Les moyens propres, comme base de la solvabilité, sont identiques dans la fusion et dans l'apport ; seule la composition varie. En ce qui concerne la gestion, des pouvoirs de gestion distincts peuvent aussi bien être établis à l'intérieur de l'entité fusionnée.

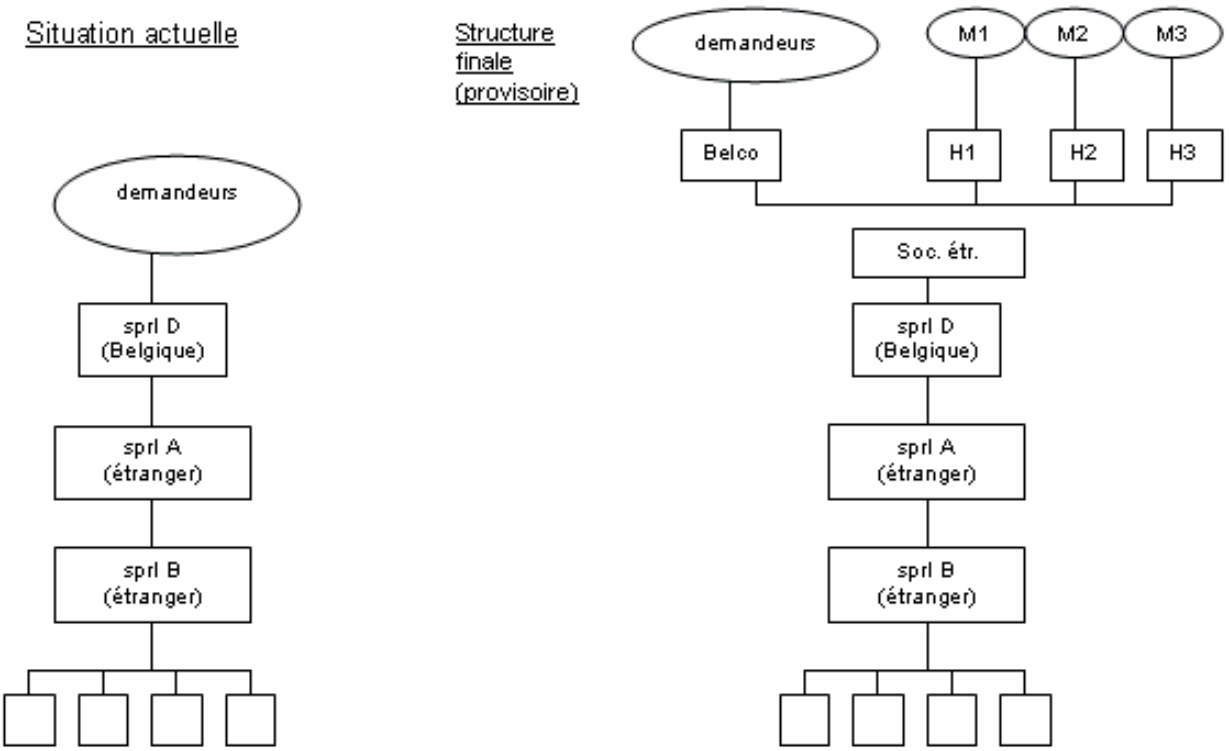
7.4.4.3 Cas 3

Un couple possède toutes les actions de la sprl D. La sprl D est la société holding d'un groupe étranger. La sprl D est actionnaire à 100% de la sprl A qui à son tour est actionnaire à 100% de la société holding étrangère B qui détient les participations dans les sociétés d'exploitation. Il y a quelques années, les demandeurs ont vendu à la sprl A, une société propre, leur participation dans la société de holding étrangère B. Le financement de cet achat a eu lieu grâce à la remontée de dividendes provenant des sociétés d'exploitation.

Dans le cadre d'un management-buy-out, le couple va constituer une nouvelle société belge Belco qui ensemble avec les 3 sociétés holding personnelles du management (étrangers résidant en Belgique) va constituer une société étrangère. Belco va posséder 49% des actions et les 3 sociétés holding personnelles chacune 17%. Ensuite le couple vendra toutes les parts de la sprl D à la société étrangère. La sprl D possède d'importantes liquidités. A terme, le couple se retirera entièrement du groupe et Belco sera également vendue.

Il résulte des documents produits que le management n'est actif que dans la société d'exploitation et qu'ils sont intéressés par une reprise des actions. Leur intention est d'acquérir ensemble la majorité des actions de la société de holding étrangère B, directement ou indirectement.

Le SDA est d'avis que cette vente d'actions de la sprl D à une société dont on possède indirectement, via Belco, 49% des actions et où l'intention est de revendre à terme aussi les actions Belco, ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. D'autant plus que le management n'est pas intéressé par la sprl D ni par la sprl A et qu'en fin de compte ils ne sont désireux de reprendre que la société de holding étrangère B. Le couple souhaite vendre les actions de la sprl D, en ce compris les liquidités présentes, alors qu'il serait plus logique que la sprl A vende sa participation dans le holding étranger B (ou une partie de celle-ci). L'opération est clairement inspirée par des motifs fiscaux.



7.4.4.4 Cas 4

Les frères X et Y possèdent chacun une société holding, les sa X et sa Y. La sa X et la sa Y possèdent chacune 50% d'une société holding étrangère A, ainsi que d'importantes liquidités et placements financiers et une créance sur l'actionnaire respectif – personne physique. Il y a quelques années, les frères ont vendu leurs actions de la société holding étrangère A à leurs sociétés holding respectives X et Y. Ensuite les actions X et Y ont été apportées dans la sa X et dans la sa Y, et il a été procédé à la liquidation de X et de Y.

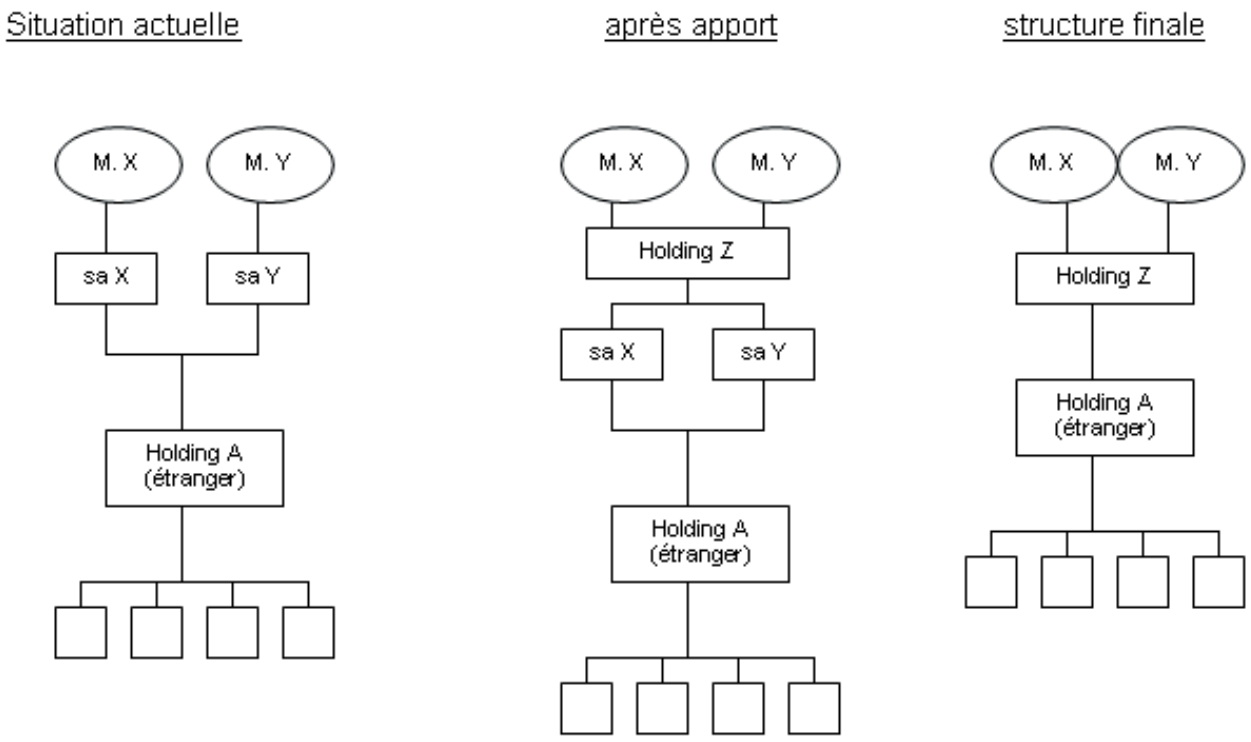
Les frères ont l'intention de ne plus travailler qu'avec un seul holding commun, et souhaitent apporter leurs actions de la sa X et de la sa Y dans un nouveau holding Z encore à constituer. Ensuite les sa X et Y seront liquidées.

Etant donné la motivation insuffisante de la raison pour laquelle il a été opté pour cette opération et eu égard à l'existence d'une alternative valable (fusion entre les sa X et Y), cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Les étapes suivantes d'un nouveau plan ont ensuite été soumises:

- liquidation de la sa X et de la sa Y, dans laquelle le boni de liquidation inclut les actions A, outre un versement en cash, ainsi que les créances sur MM. X et Y. Le boni de liquidation serait soumis à un Pr M de 10%
- immédiatement suivie par l'apport par les deux frères de leurs actions A à la valeur de marché dans une nouvelle société holding à constituer.

En l'espèce, le SDA a jugé que les opérations successives (liquidation suivie par un apport) sont d'inspiration fiscale et ont pour but d'extraire les liquidités excédentaires des sociétés avec un Pr M de 10%, d'annuler les dettes des actionnaires – personnes physiques - et de créer un capital libéré important là où l'opération la plus logique consiste en une distribution des liquidités excédentaires sous forme de dividende (Pr M 25%) et une fusion de la sa X et de la sa Y. La possibilité d'application de l'article 344, § 1, CIR 92 ne peut en l'espèce être exclue.

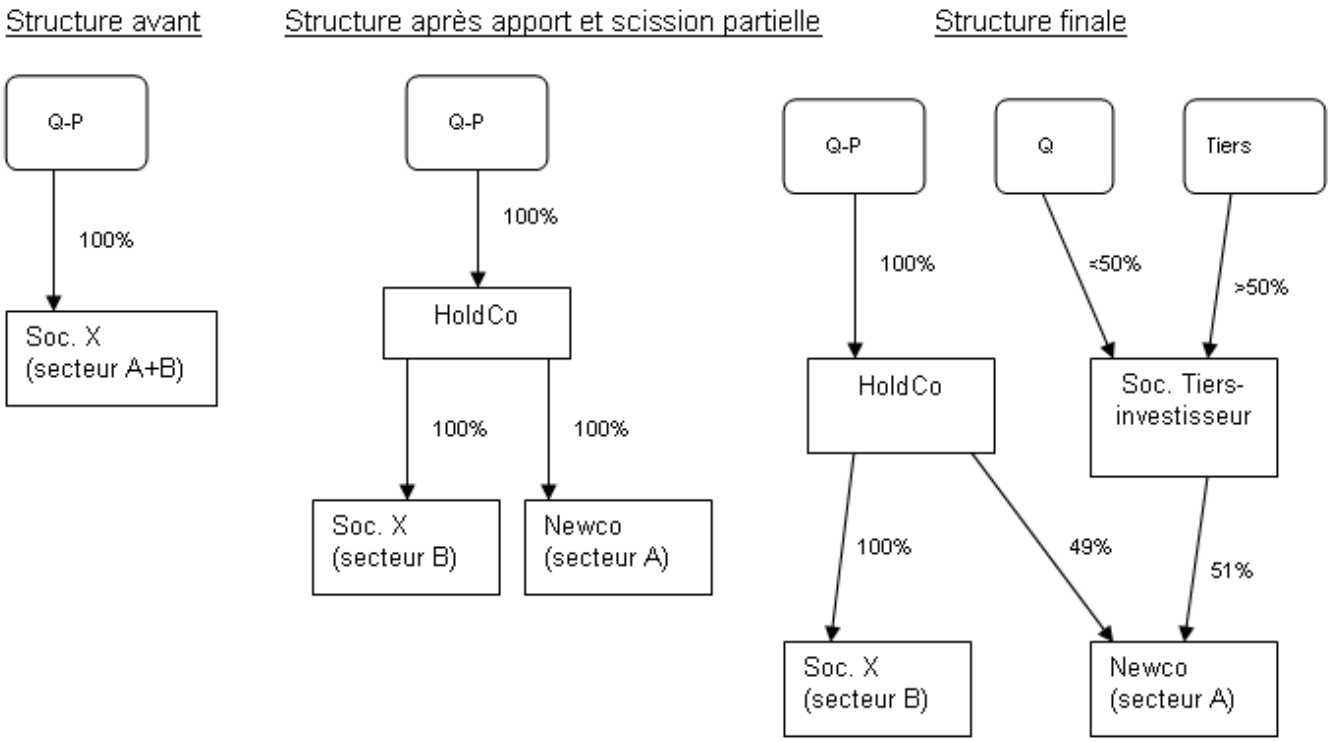


7.4.5 Le but recherché peut être atteint sans step-up ou avec un step-up limité

7.4.5.1 Cas 1

M. et Mme Q-P (demandeurs) souhaitent apporter leurs actions de la société X (active dans les secteurs A et B) à une nouvelle Holdco à constituer, et procéder ensuite à une scission partielle du secteur d'activité A en faveur d'une nouvelle Newco à constituer. La majorité des actions de la Newco (51%) serait ensuite vendue par la Holdco à un tiers investisseur (nouvelle société à constituer) dans laquelle M. Q devrait vraisemblablement détenir une participation minoritaire. Il y a quelques années, M. X a obtenu une décision anticipée favorable dont il résulte que la société entre en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevets (secteur d'activité B).

Après les opérations susmentionnées, la structure se composerait de la Holdco détenant 100% des actions de la société X (qui changerait de nom par après) et 49% des actions de la Newco (active dans le secteur A).



La demande vise à obtenir e.a. confirmation que les demandeurs ne seront pas imposés sur la plus-value lors de l'apport de leurs actions X à la Holdco sur base de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé des actions X à la Holdco, où e.a. la très haute valeur du secteur d'activité B sera exprimée dans le capital de la Holdco, ne peut être considéré comme gestion normale d'un patrimoine privé.

L'objectif poursuivi par les demandeurs, c.-à-d. l'adaptation de la structure du groupe pour permettre la croissance du secteur d'activité A tout en gardant le contrôle total sur le secteur d'activité B, peut tout aussi bien être atteint sans apport préalable des actions de X à la Holdco.

7.4.5.2 Cas 2

Apport par M. et Mme A-B de leurs parts de la sprl X qui est active dans le secteur Y dans une Newco à constituer. Les demandeurs ont des enfants (d'une vingtaine d'années) qui ne sont pas actifs dans l'entreprise. La sprl X ne distribue aucun dividende.

L'opération est inspirée par des motifs relevant des droits de succession mais l'intention n'est pas d'intégrer les actions de la Newco à court terme dans la planification successorale des demandeurs.

Les moyens financiers présents dans la sprl X consistent principalement en placements financiers qui ont été constitués au fil des années (environ 70% du total du bilan) et en un montant limité de liquidités (la société n'a besoin que de peu de liquidités pour son fonctionnement).

Les demandeurs défendent la thèse suivant laquelle les placements financiers ne constituent pas des moyens excédentaires pour la société. Leur intention expresse est de conserver l'entièreté du portefeuille, en tout cas à long terme, au sein de la société et de ne pas le transférer vers leur patrimoine privé (par exemple via une distribution de dividendes en nature).

Le SDA est d'avis que, compte tenu de la motivation avancée, il n'y a aucune nécessité de recourir à l'apport envisagé. Dans la situation rencontrée l'objectif des demandeurs, c.-à-d. leur planification successorale, peut tout aussi bien être atteint au niveau de la société X.

Subsidiairement, le SDA est d'avis, de surcroît, que si une opération d'apport était à l'ordre du jour, les placements financiers présents dans la sprl X devraient bel et bien être considérés comme excédentaires.

7.4.5.3 Cas 3

Le demandeur possède les actions d'une société d'exploitation, la sa X, ainsi que celles d'une société de management, la sa Y. La sa X possède aussi le bâtiment industriel et a un certain nombre de bâtiments en usufruit (la nue-propriété est aux mains du demandeur). Par ailleurs, la sa X possède un montant important en placements financiers. La sa Y est également en possession d'un certain nombre de biens immeubles.

Le demandeur souhaite transformer sa structure sociétale en une structure d'actionnariat transparente consistant en une société holding encore à constituer détenant les sa X et Y. En même temps, il placerait la gestion des biens mobiliers (les placements financiers) dans le holding et celui des biens immeubles dans la sa Y.

Les opérations suivantes sont prévues:

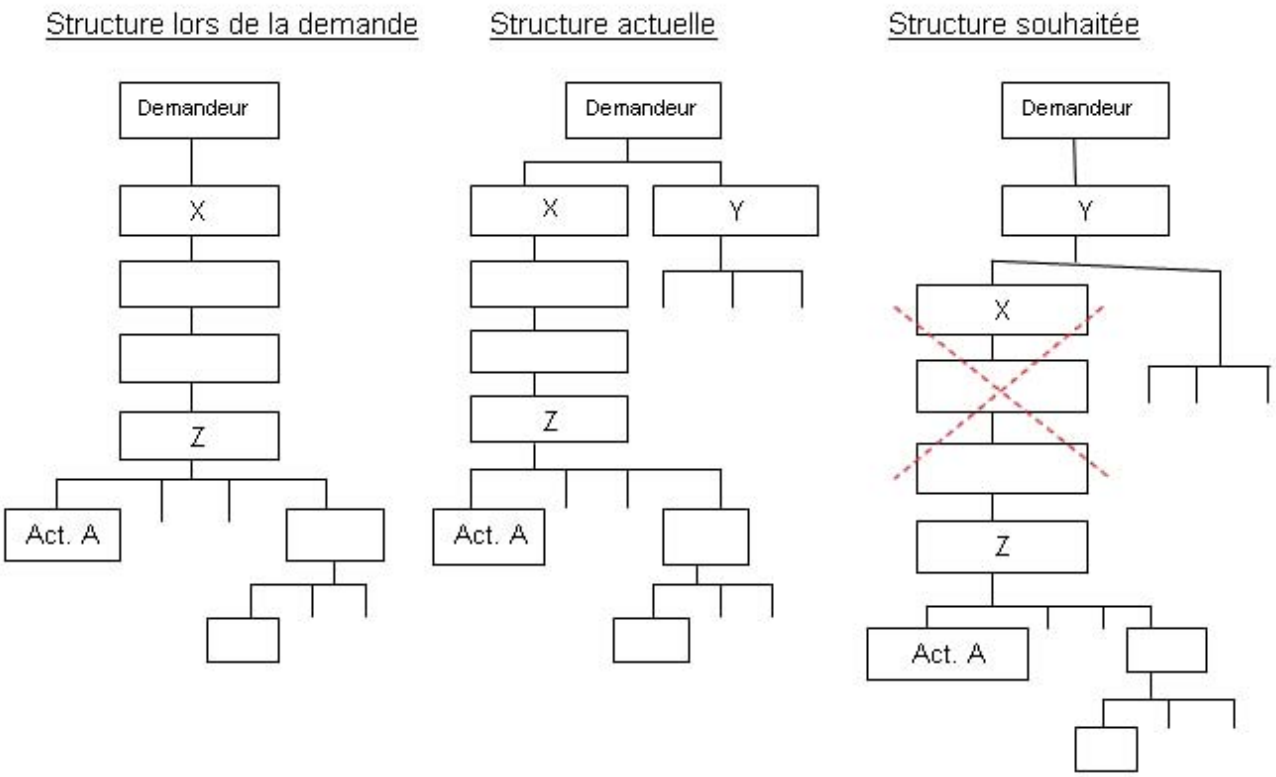
- constitution de la société holding
- apport de la sa X et de la sa Y
- scission partielle de la sa X dans laquelle le bien immeuble serait transféré à la sa Y et les placements financiers au holding

Le SDA est d'avis que la structure finale envisagée peut en l'espèce être obtenue en exécutant la scission partielle de la sa X avant l'apport des actions dans le holding. Un capital libéré supérieur résulterait de l'opération proposée. La seule motivation avancée pour modifier l'ordre des opérations est d'ordre fiscal.

7.4.5.4 Cas 4

Apport par le demandeur des actions de la société luxembourgeoise X à la société belge récemment constituée Y. Plusieurs sous-holdings étrangères se trouvent dans la structure du groupe (voir schéma), et ont été créées il y a quelques années principalement pour des raisons fiscales. Elles seraient liquidées dès que possible, en même temps que la société X.

Le groupe exerce une importante activité d'exploitation qui est logée au sein du holding étranger Z (la société faîtière d'un groupe de plusieurs sous-holdings et sociétés filles). Additionnellement, le demandeur souhaite développer une activité A totalement nouvelle au départ de la Belgique. Une acquisition a déjà été faite à cet égard mais par manque d'une structure belge à ce moment, les actions ont été rangées dans la structure étrangère. Quelque temps par après, des investissements complémentaires ont été effectués en rapport avec la nouvelle activité A (achat de participations) au départ de la nouvelle société belge Y, qui ont été financés par un emprunt souscrit auprès de Z.



La société Y s'occuperait au début de la gestion, du soutien, de la direction générale, etc. des sociétés qui sont actives dans le nouveau secteur A, mais, à terme, interviendrait vraisemblablement aussi pour les autres sociétés du groupe.

Les motifs de l'apport envisagé sont la planification successorale, la création d'opportunités d'investir en Belgique et la « belgicisation » du groupe.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne constitue pas une nécessité pour d'atteindre les objectifs poursuivis, susmentionnés. La planification successorale souhaitée aurait aussi pu avoir lieu au départ de la structure telle qu'elle existait au moment de la demande, et en ce qui concerne la « belgicisation » du groupe on aurait pu déplacer le siège du holding faîtier luxembourgeois. De plus, la nouvelle activité A aurait pu (continuer à) être développée au départ de la structure existante au lieu de constituer pour cela une nouvelle société belge (Y) qui devait faire appel aux moyens de Z pour effectuer ses acquisitions.

Il est par ailleurs observé qu'il semble peu logique d'apporter la structure holding sur holding étrangère, dans laquelle est logée une très importante activité d'exploitation, à une nouvelle société belge (en l'espèce constituée peu après la demande) qui (au début) ne fonctionnerait qu'en tant que holding pour les sociétés actives dans le nouveau secteur.

L'apport projeté de l'ensemble du groupe luxembourgeois à une société belge, avec création d'un capital plus que conséquent, apparaît avant tout inspiré fiscalement.

7.4.6 Holding sur holding

Apport par M. A des actions qu'il détient dans la sprl X, et par Mme B (épouse de A) des actions qu'elle détient dans la sprl Y, à une nouvelle société holding à constituer Holdco.

La sprl X a été constituée il y a quelques années par l'apport des actions de la sa Z. La sprl X est une société holding active dont les actions font partie du patrimoine propre de M. A à 100% en pleine propriété. La sprl X possède pour le moment des participations à 100% dans plusieurs sociétés liées, toutes actives dans le même secteur. Elle possède encore aussi des participations à 50% dans quelques sociétés dont les 50% restants des actions appartiennent à la sprl Y.

Pour information, il est signalé que lors de l'apport des actions de la sa Z dans la sprl X, un important capital libéré a été constitué dont un montant considérable a été remboursé quelques années plus tard via une réduction de capital.

La sprl Y qui a été constituée il y a quelques années exerce certaines opérations pour le groupe de M. A et détient des participations à 50% dans quelques sociétés (voir ci-avant). Les actions de la sprl Y sont détenues à 100% par Mme B.

Les époux souhaitent maintenant centraliser leurs actions dans un seul holding familial (société en commandite par actions) afin e.a. de préparer la transmission du groupe à leurs enfants (non actifs au sein du groupe).

Interrogés quant à la création des 2 holdings, il a été renvoyé à des considérations familiales où le patrimoine du père de M. A a été transmis à un holding appartenant au patrimoine propre du fils de telle sorte qu'il n'y ait pas de mélange avec le patrimoine de la belle-fille. Maintenant que les demandeurs ne considèrent plus nécessaire de séparer strictement leurs patrimoines, ils désirent les rassembler dans un seul holding familial par le biais d'un apport.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. En effet, le résultat recherché pouvait aussi bien être atteint en fusionnant les holdings existants plutôt que de constituer un nouvel holding.

7.4.7 Motivation non convaincante

7.4.7.1 Cas 1

Apport par 3 demandeurs familiaux de leurs actions (chacun 1/3) dans les sociétés d'exploitation X et Y à leur société de management respective qui deviendrait dès lors leur holding personnel.
L'apport envisagé est exclusivement inspiré par une sortie éventuelle à long terme de l'un des trois demandeurs. Il n'est pas question de planification successorale.

Le SDA est d'avis qu'étant donné que la sortie de l'un des demandeurs n'est pas concrète, l'apport envisagé ne peut être considéré comme une gestion normale d'un patrimoine privé.

7.4.7.2 Cas 2

Apport par M. A et son épouse de leurs actions de la société Y, société de consultance dont M. A est le gérant, à une Newco encore à constituer. La société Y exerce un mandat de CEO dans la société cotée en bourse Z et est désignée comme administrateur dans cette société. De plus, Y possède d'importants montants en placements financiers et trois appartements, dont 2 ont été acquis très récemment par la société.

La raison invoquée pour l'apport envisagé est que le demandeur souhaite isoler à l'avenir le patrimoine accumulé dans la société Y de telle manière qu'il ne soit plus soumis au risque d'entreprise, plus particulièrement la responsabilité d'administrateur. Ceci pourrait se faire en distribuant ce patrimoine sous forme de dividende à la Newco, qui fonctionnerait à l'avenir comme véhicule d'investissement. M. A souhaite par ailleurs impliquer davantage sa femme et ses enfants dans le patrimoine amassé, et la structure obtenue permettrait à M. A d'entamer sa planification successorale.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. L'activité de Y, c.-à-d. l'exercice du mandat de CEO/administrateur dans la société Z, est liée à la personne et limitée dans le temps. De plus, de nouveaux biens immeubles ont encore été acquis très récemment par Y, ce par quoi le demandeur a donc lui-même opté pour l'exposition de cet investissement au risque lié à la responsabilité d'administrateur. Si le risque en la matière était tellement important, on peut penser que le demandeur aurait procédé d'une autre manière pour l'acquisition de ce bien immeuble.

7.4.8 Opération à la suite d'une précédente opération qui n'a pas été approuvée par le SDA mais qui a quand même été effectuée

Apport en nature, par MM. A, B (fils de A) et C (un tiers actif au sein du groupe), de leurs actions de la société holding X et de la société d'exploitation Y, à une nouvelle société holding à constituer par chacun d'eux : Holding A sprl, Holding B sprl et Holding C sprl. X possède depuis quelques années (voir ci-après) les actions de la société d'exploitation L qui, à son tour, possède les actions de la société d'exploitation K.
Une décision est demandée au sujet de la vente par M. D (le frère de A) de ses actions X et Y aux holdings à constituer susmentionnés. Il souhaite se retirer du groupe. M. A compte également se retirer à court terme mais souhaite néanmoins constituer d'abord un holding au moyen de l'apport de ses actions X et Y.

Tout d'abord, il a lieu d'observer que déjà dans le passé une opération avait été soumise au SDA et qu'elle avait été jugée négativement. Cela concernait la vente par les frères A, D, E et F de leur intérêt minoritaire (chacun 25%) dans la société d'exploitation sa K à la société d'exploitation L. Au même moment, les actions de L (en possession de 2 sociétés actionnaires du groupe) seraient vendues à un nouveau holding à constituer X. Dans ce holding, les frères A et D posséderaient ensemble une participation de 49% (respectivement 24% et 25%) et le fils B et un tiers, M. C, ensemble 51% (respectivement 27% et 24%). M. A serait nommé gérant dans le nouveau holding.

Il résulte de la nouvelle demande que l'opération susmentionnée a quand même été effectuée, de sorte que dans la structure actuelle les actions L (avec la fille sous-jacente K) sont détenues par le holding X, dont les demandeurs A, B, C et D sont actionnaires. Quelque temps plus tard les mêmes actionnaires ont constitué personnellement (et non pas via le holding X) un nouvelle société-fille, Y (encore en phase de démarrage).

Le SDA observe que les opérations prévues actuellement doivent être regardées dans le contexte de l'ensemble des opérations qui ont eu lieu au cours des dernières années. Tenant compte de cela et eu égard également au manque de motivation au sujet de l'apport envisagé par M. A de ses actions X et Y dans un nouveau holding à constituer, le SDA ne peut rendre un avis favorable sur l'ensemble des opérations présentées. La transition vers la jeune génération, à savoir MM. B et C, ainsi que le SDA l'avait déjà observé à l'époque et communiqué aux demandeurs, aurait déjà pu être préparée à l'occasion de la constitution du holding X (à la constitution de X par MM. B et C, cette société aurait pu procéder en temps utile au rachat de l'ancienne génération).

Le conseiller est revenu par la suite avec quelques alternatives. Celles-ci n'ont pas davantage été acceptées par le SDA car il en résultait clairement que l'intention de M. A était d'exprimer la valeur de ses actions X et Y dans un nouveau holding à constituer.

7.4.9 Valorisation

Le demandeur possède des actions de deux sociétés d'exploitation. Il souhaite apporter ces sociétés à un nouveau holding belge à constituer, dans le cadre d'une centralisation des actions, d'un renforcement des moyens propres et d'une planification successorale (à moyen terme).

Un rapport de valorisation a été produit. Dans celui-ci, seule une méthode a été utilisée, à savoir la valorisation sur base du « discounted cash flow ». Il n'est par conséquent tenu compte que des flux financiers futurs. La valorisation sur base des fonds propres n'a pas été retenue car elle n'a pas été jugée représentative (une des deux sociétés a été constituée très récemment).

Cette valorisation n'a pas été acceptée par le SDA étant donné qu'elle ne se base que sur une seule méthode et qu'il apparaît de surcroît que le contrat de services n'a pas été conclu avec la société mais avec l'actionnaire-personne physique, que le contrat ne court encore que pour une durée de 5 ans et qu'il peut être rompu unilatéralement par le donneur d'ordre sans indemnité. Par conséquent, une valorisation sur base d'une seule méthode de rendement ne peut pas être acceptée.

7.4.10 Apport d'actions – Réduction de capital après trois ans

Une décision favorable avait été rendue en 2007 concernant l'apport, par les trois frères demandeurs, de leur participation respective dans la branche opérationnelle du groupe, à leur holding propre respectif. Des plus-values d'apport très importantes ont été dégagées à l'occasion.

Outre la transmission à la génération suivante, une des justifications avancées pour la création de ces trois nouveaux holdings consistait notamment dans le développement de nouvelles activités propres à chaque branche familiale au sein de leur propre holding.

En 2013, une nouvelle demande de décision anticipée fut introduite, concernant cette fois la restructuration du pilier immobilier: les mêmes demandeurs souhaitaient dès lors apporter leur participation respective dans la branche immobilière du groupe, aux trois holdings propres constitués en 2007.
A la lecture des comptes annuels des trois holdings, il est apparu que, un peu plus de trois ans après l'apport de la branche opérationnelle, de très importantes réductions de capital avait été opérées dans les trois holdings, par remboursement effectif en numéraire aux associés (les trois demandeurs). Ces réductions de capital ont été rendues possibles partiellement grâce à une remontée de dividendes exceptionnels et pour le solde par recours à l'emprunt bancaire. Le remboursement de l'emprunt bancaire nécessitera encore des remontées de dividendes en 2014 et peut-être au-delà.

Les remboursements de capital se sont faits au détriment de la bonne santé financière du groupe et de ses filiales mises aussi à contribution. Non seulement, le groupe s'est privé d'éventuels moyens, mais il s'est endetté. Finalement, les motivations concernant les investissements par branche familiale ont surtout permis de réaliser des plus-values internes d'apport et de dégager du capital libéré. Dans ces conditions, une nouvelle décision favorable ne peut pas être accordée.

7.4.11 Vente d'actions

7.4.11.1 Cas 1

Les parents sont actionnaires à 100 % d'une holding belge A qui détient elle-même 100 % des parts d'une société immobilière de droit européen B. La structure a été mise en place via un quasi-apport (vente partielle), il y a moins de 10 ans. Le prix de vente a été payé via remontées de dividendes.

Les époux envisagent de faire une donation à leurs enfants des parts de la holding belge A. De suite, les enfants constitueraient une Newco belge C par apport d'une partie infime des actions A. La Newco C procèderait alors à l'acquisition du solde (99 %) des actions A. La dette serait inscrite en compte-courant au passif de C et sera remboursée grâce à des remontées de dividendes.

La motivation avancée pour justifier l'opération de vente est peu convaincante.

L'opération a été refusée pour plusieurs raisons : importante plus-value interne récemment réalisée, absence de motivation autre que fiscale convaincante, création d'une seconde holding au-dessus de la première avec un second step-up fiscal, sorties rapides de cash en exemption d'impôt.

7.4.11.2 Cas 2

Vente de l'opérationnelle, par les parents, à une société en commandite par actions (SCA) Newco que leurs deux enfants constitueront en tant que commanditaires, et dont les parents seront nommés gérants statutaires.

Le prix sera, pour partie (30%) converti en rente viagère réversible. La créance représentant le solde du prix de vente fera immédiatement l'objet d'une donation aux deux enfants, et sera, pour partie, apurée en deux ans et, pour partie, convertie en augmentation de capital de Newco.

Les paiements relatifs à la rente viagère et au remboursement partiel de la créance entraîneront une remontée de cash importante vers les personnes physiques en un cours laps de temps (deux ans). Cette constatation est en contradiction avec les projets de développement du Groupe évoqués pour justifier l'opération.

Finalement, d'importantes liquidités constituées antérieurement sont présentes au sein de l'opérationnelle qui n'a jamais distribué de dividendes.

7.4.12 Apport et vente d'actions

Suite au récent décès du papa, et au premier partage successoral qui s'en est suivi, deux des trois enfants ont reçu en héritage le groupe familial, à charge de payer sa part au troisième enfant, non impliqué dans le groupe.

Les deux enfants impliqués dans la continuation envisagent de constituer une Newco à laquelle ils vendraient une partie importante de leurs participations et en apporteraient le solde. Le prix de vente résultant de la partie vente servirait à financer le paiement de la soulte au frère sortant.

Il a tout d'abord été constaté que des plus-values internes avaient déjà été réalisées dans un passé proche et qu'une réduction de capital s'en était suivie. Ensuite, il est apparu qu'une partie de la soulte avait déjà été payée par les demandeurs, et que le nombre d'actions à vendre par les demandeurs à Newco devait être réduit en conséquence.

La valeur du groupe retenue pour déclaration de succession n'a pas été communiquée au SDA, d'où l'absence de comparable qui serait venu corroborer le rapport d'évaluation du groupe au moment des opérations projetées d'apport/vente.
Finalement, le SDA a constaté la présence d'importantes liquidités dans le groupe ; ces liquidités n'ont pas été justifiées.

7.5 C.D. – Avantage anormal ou bénévole et Frais professionnels

Description de la situation

La demande concerne l'absence d'avantage anormal ou bénévole tel que mentionné dans les articles 26,79 et 207 §2 CIR 92, et la déduction comme dépense professionnelle au sens de l'article 49 CIR 92 suite à l'abandon de créance dans le cadre de la liquidation des entreprises.

Opération projetée

Les entreprises belges A, B, C, D, E et F souhaitent s'acquitter définitivement de leurs créances respectives dans le cadre de leur liquidation.
Les sociétés étrangères G et I du groupe n'abandonneront pas totalement leurs créances sur toutes les entreprises belges .Elles abandonneront leurs créances au maximum à concurrence des pertes fiscales reportables au moment de la liquidation. Vu que les dettes dans trois sociétés (A, B et E) dépassent le montant des pertes fiscales reportables, un abandon total de la dette pourrait donner lieu à un résultat fiscal imposable ce qui conduirait à une dette d'impôt et rendrait la faillite inévitable.

A, B, C, D, E, et F ont toutes des fonds propres négatifs et un montant considérable de pertes fiscales reportables.

En liquidant ces sociétés, monsieur X souhaite uniquement mettre fin définitivement et de façon ordonnée au groupe qui depuis des années n'a plus d'activité – jamais depuis le début de l'activité en Belgique – sans que cela ne porte atteinte à sa réputation commerciale et financière vis-à-vis de ses partenaires commerciaux.

K et L toutes les deux établies à l'étranger seront aussi dissoutes et liquidées après la liquidation des entreprises sous jacentes. Monsieur X est administrateur dans K. K n'a pas d'actionnaires et existe en tant que patrimoine affecté distinct. Il a été expliqué que K procède sur des bases régulières au financement du groupe via A.

Toutes les actions du groupe sont la propriété de K. La société étrangère J ne fait pas partie du groupe. Jusque fin de l'année N Monsieur X était CEO de J. Ceci est la raison pour laquelle cette société possède aussi des créances sur les sociétés belges concernées. I est aussi une société absorbée par K mais ne fait pas partie du groupe. Lorsque K est devenu actionnaire du groupe, les sociétés avaient déjà des fonds propres négatifs. Lors de la reprise, monsieur X avait l'intention de réaliser des projets en Belgique. Ces projets auraient été financés par J dans laquelle Monsieur X était CEO.

Lors de la reprise, Monsieur X a décidé en premier de déplacer en Belgique le siège social des sociétés A, B, C et E étant donné que c'était l'intention de réaliser des projets en Belgique. Durant cette période c.-à-d. à partir du changement des sièges sociaux jusqu'à l'année N, on n'a pas identifié des opportunités intéressantes et le marché belge n'a pas été suffisamment prospecté. Etant donné que Monsieur X a quitté fin de l'année N la société J, le conseil d'administration de J a décidé de ne pas accorder de financement pour les projets. Vu le manque des moyens de financement nécessaires, il n'y avait pas d'autre possibilité que de stopper les activités. Dans ce contexte monsieur X a opté de liquider les sociétés. De fait, il n'y a jamais eu d'activité en Belgique.

Il n'existe pas de conventions écrites concernant les dettes et créances entre sociétés.

Position du SDA

La motivation des demandeurs (nommément A, B, C, D, E, et F) ne démontre pas que les divers abandons de créances par A, B, D, E, F, G, I, et K sont faits dans l'intention d'apporter de l'aide aux sociétés en difficulté du groupe (nommément à A, B, C, D, E et F) en particulier l'aide qui est apportée pour maintenir la réputation commerciale et financière. Il n'a pas été démontré que la faillite des entreprises belges concernées aurait un impact sur la réputation commerciale et financière et sur la solvabilité et le chiffre d'affaires des autres sociétés du groupe. Au vu des éléments suivants, le SDA décide négativement :

(i) non seulement les sociétés du groupe en difficulté, à savoir les demandeurs A, B, C, D, E, et F seront liquidées, mais la totalité du groupe sera liquidé, à l'exception de M qui sera vendue ;

(ii) les sociétés du groupe qui procèdent à un abandon de créance ne le font pas pour maintenir leur propre réputation commerciale et financière vu qu'elles seront également liquidées ;

(iii) de plus A, B, D, E et F procèdent à un abandon de créance alors que leurs fonds propres sont négatifs ;

(iv) F procède à un abandon de créance par rapport à D (qui est sa tante) ;

(v) selon les indications données par les demandeurs concernant les créances qui seront abandonnées, il ressort que A, B, et E abandonnent des créances alors qu'ils ne parviennent pas eux-mêmes à ce que leurs dettes soient abandonnées et auront par conséquent encore des dettes ouvertes en phase de liquidation;

(vi) A, B, C et E avaient déjà des dettes avant de venir s'installer en Belgique ;

(vii) lorsque K est devenu actionnaire du groupe, les entreprises avaient déjà des fonds propres négatifs;

(viii) depuis la reprise aucune activité n'a été constatée en Belgique auprès des sociétés concernées. Il a été confirmé qu'aucune activité n'a jamais eu lieu en Belgique ;

(ix) il a également été établi que les deux sociétés érigées en Belgique – D et F - étaient suffisamment capitalisées, bien qu'il soit toujours aussi question de fonds propres négatifs. En d'autres mots : ces sociétés avaient déjà des fonds propres négatifs au moment où K est devenu actionnaire du groupe ;

(x) A la demande de communiquer les rapports dans le cadre de l'article 332 (pour les SPRL)/ 663 (pour les SA) du code des sociétés, A, B, C , D, E et F ont transmis au SDA les rapports concernant l'année comptable xxxx. De ces rapports, il ressort que les administrateurs/le conseil d'administration proposent à chaque fois dans leur rapport extraordinaire d'examiner la possibilité de laisser la société réaliser des activités suffisamment bénéficiaires et où l'assemblée générale extraordinaire décide de ne pas liquider la société et de continuer les activités.

En l'espèce, les dépenses des créances abandonnées ne sont pas faites ou supportées pour conserver ou obtenir des revenus imposables étant donné que les sociétés qui abandonnent leurs créances seront-elles-mêmes liquidées.

Il faut remarquer que Messieurs X et Y ne sont pas demandeurs et ne font pas abandon de créance. Monsieur X est dirigeant dans D et F et gérant dans A, B, C et E. De plus, il n'est pas actionnaire d'une société du groupe et non plus dans d'autres sociétés belges. L'avantage économique dans le chef de X est qu'il conserve une bonne réputation comme gérant. Monsieur Y est gérant dans A, B, C, et E. Une faillite pourrait porter atteinte à sa réputation professionnelle et signifier une augmentation des primes d'assurances de responsabilité professionnelle.

C'est pourquoi les abandons définitifs de créances constituent au sens des articles 79 et 207, §2 CIR 92 un avantage anormal ou bénévole reçu par A, B, C, D, E et F, et au sens de l'article 26 CIR 92 un avantage anormal ou bénévole accordé par A,B,D,E et F.

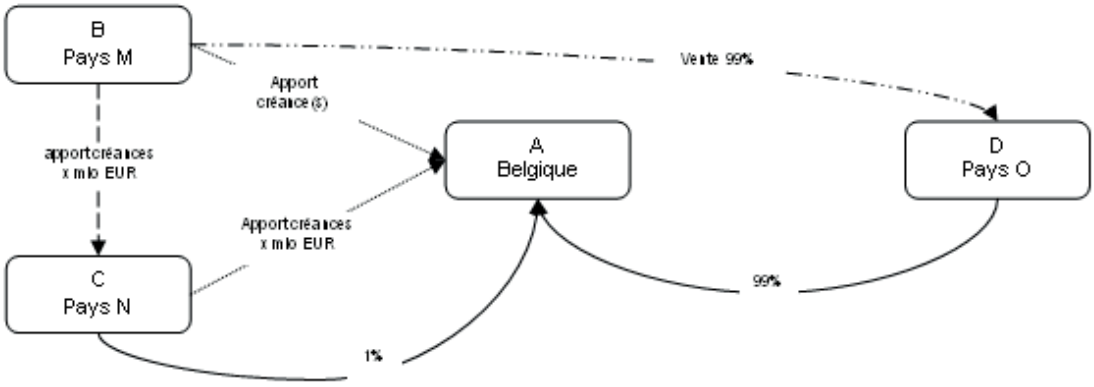
Etant donné que les abandons de créances ne sont pas faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels, ces abandons ne peuvent dès lors être considérés comme une dépense professionnelle fiscalement déductible dans le chef de A, B, D, E & F au sens de l'article 49 CIR 92.

7.6 C.D. – Avantage anormaux et bénévoles, société résidente, et déduction pour capital à risque

Description succincte

La société A souhaitait obtenir confirmation qu'elle est une société belge soumise à l'impôt des sociétés conformément à l'article 2, § 1, 5°, b) CIR92 et à l'article 179 CIR92, qu'elle peut revendiquer la déduction pour capital à risque visée aux articles 205bis-205novies CIR92, et qu'aucune correction ne doit être faite pour un investissement passif. De plus, la société A souhaitait confirmation qu'elle ne reçoit aucun avantage anormal ou bénévole à l'occasion de l'apport des créances dans son capital, au sens des articles 79 et 207, second alinéa CIR92, que la manière selon laquelle est déterminé le pourcentage d'intérêts relatif aux prêts à consentir par elle ne donnent pas lieu à l'octroi ou l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79, 185 § 2 et 207, second alinéa CIR92, et que la structure de financement répond à des motifs autres que l'évitement de l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344 § 1 CIR92.

Schéma



Opération envisagée

Le groupe veut centraliser en Belgique le financement intragroupe à long terme pour le Pays M. Une partie de financement à court terme sera converti en financement à long terme et les créances à long terme existantes seront divisées artificiellement, à la suite de quoi les créances seront apportées à une société belge A encore à constituer (une « NID company »). Toutes les transactions s'opéreront en EUR, ce qui implique que les créances exprimées dans la devise du pays M seront converties en EUR.

La société A consentira des prêts à des sociétés du groupe établies dans le pays M, gèrera et suivra le portefeuille à long terme du pays M, déterminera les taux d'intérêts applicables, suivra le marché monétaire et pratiquera le cash management.

La société B du groupe établie dans le pays M convertit le financement à court terme en financement à long terme et convertit les créances à long terme existantes.
B capitalise la société C nouvellement constituée dans le pays N. C a été constitué pour les besoins du pays M.

B et C transfèrent tous les financements à long terme (x milliards) à A, à la valeur nominale.

B vend son intérêt de 99% à la société du groupe D établie dans le pays O.

Point de vue du SDA

Après analyse par le SDA, il est apparu qu'un certain nombre de données étaient manquantes et qu'il y avait certains problèmes.

Il y avait notamment encore un manque de clarté quant à la manière selon laquelle le capital est constitué et quant à l'organisation de la structure à implémenter. Il n'a pas été donné suite au questionnement relatif à la vente par B à D de la participation de 99% dans A.

B émet des obligations : auprès de qui, à quels taux d'intérêts et à quelles dates ?

On ne sait pas si d'autres entités du groupe émettent également des obligations. On ne précise pas non plus si d'autres membres du groupe contractent aussi des financements externes.

La dernière émission d'obligations du groupe a eu lieu à un taux d'intérêts de x %. Des questions se posent quant à la rationalité économique si des prêts intra-groupe doivent être consentis à environ un quart de x %.

Les créances à apporter ne sont pas conformes au marché, d'après le SDA au vu des éléments suivants :

(i) seul le preneur peut résilier la convention;

(ii) le délai de dédit est de 3 jours;

(iii) aucune indemnité de remploi n'est prévue;

(iv) aucune restriction n'est prévue dans les contrats (par exemple que la société mère ne peut excéder un certain pourcentage de dettes ou ne peut conclure d'autres financements sans accord de A. Il s'agit de restrictions très usitées actuellement dans les prêts accordés par les institutions financières).

Il y a tant de corrections à apporter dans la détermination du taux d'intérêts que, selon le SDA, il n'est plus question d'un CUP.

Il y a un manque de substance.

Le rendement net sur fonds propres de A est si bas que l'on peut se demander quel actionnaire pourrait s'estimer satisfait d'un tel rendement face aux risques liés à un financement de x milliards d'EUR.

Avant d'être apportées, les créances sont converties de la monnaie du pays M vers l'EUR. A va alors accorder un prêt en EUR à des sociétés du groupe établies dans le pays M qui vont convertir à nouveau les EUR dans la monnaie du pays M. La question quant à la rationalité économique peut à nouveau être posée ici.

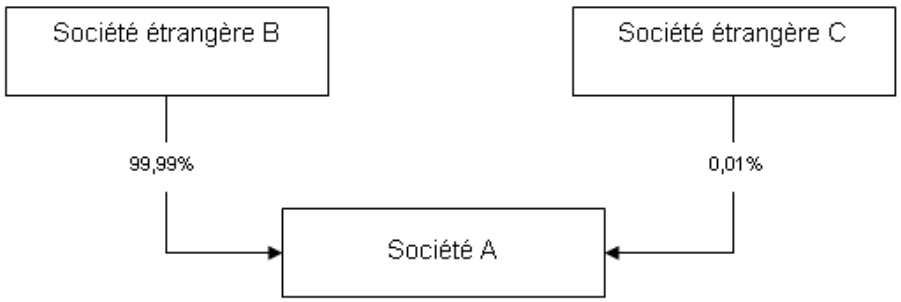
Une liste de questions a été transmise au demandeur afin d'éclaircir les points obscurs. Le demandeur a invité le SDA à clôturer le dossier.

7.7 C.D. - Avantage anormal et bénévole, Capital libéré et déduction pour capital à risque

Description succincte

Le demandeur souhaitait obtenir confirmation que l'apport d'espèces dans la société existante A afin de la transformer en une société de financement constitue du capital libéré au sens de l'article 184 CIR92 ainsi que du capital au sens de l'article 205ter, § 1 CIR92 sur lequel la déduction pour capital à risque peut être appliquée, n'est pas considéré comme un avantage anormal ou bénévole reçu, au sens des articles 79 et 207, second alinéa CIR92, et que le taux d'intérêts que la société A appliquera sur les prêts qu'elle accordera est en accord avec le principe de pleine concurrence visé à l'article 185 § 2 CIR92 et ne donnera pas lieu à l'octroi ou l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79 et 207, second alinéa CIR92. De plus, le demandeur souhaitait obtenir confirmation que la déduction des pertes reportées, les déductions reportées pour investissements et autres déductions futures des bénéfices tirés de l'activité envisagée ne pourront pas être refusées sur base de l'article 344 § 1 CIR92 et qu'il n'est pas question d'un changement de contrôle tel que visé à l'article 207, troisième alinéa CIR92.

Schéma



Anciennement: société d'exploitation
Intention pour l'avenir: activité de financement

Opération envisagée

En raison de la crise économique et financière, l'activité de la société A ne consiste plus ces dernières années qu'à satisfaire à ses obligations de garantie.

Le groupe a pris la décision de principe de centraliser davantage ses opérations de financement, qui sont actuellement coordonnées depuis l'étranger, et de les placer au sein de la société belge du groupe existante A. Pour ce faire, la société devra modifier l'objet social décrit dans ses statuts.

Dans une première phase, la société mère étrangère B procèderait à une augmentation de capital en espèces dans A afin de permettre le démarrage des activités de financement. Ce versement aura lieu entièrement au moyen de fonds propres.

Les prêts consistent principalement en des prêts inter-company qui sont accordés sans garantie par la société prêteuse.

Les prêts seront consentis à court terme, avec un délai de remboursement de 1 à 12 mois.

Pour son intervention en tant que société de financement, A appliquera un spread afin de couvrir les frais de fonctionnement et les frais de couverture, augmenté de x points de base au dessus du taux auquel emprunte le groupe et en particulier la société-mère étrangère.

Le taux auquel emprunte la société-mère étrangère fluctue avec le taux du marché.

La société A a d'importantes pertes fiscales reportées et des déductions reportées pour investissements tout aussi importantes.

La centralisation renforcée et la professionnalisation des activités de financement interne devraient apporter au groupe plus d'efficience et engendrer des économies d'échelle, tout en veillant à un meilleur accès aux marchés financiers, avec un coût de financement inférieur à la clé.

Point de vue du SDA

Etant donné qu'il y a déjà actuellement une centralisation des activités de financement interne au sein d'une société étrangère du groupe, il est plutôt question ici de glissement des activités de financement interne du groupe vers une société du groupe disposant d'importantes pertes reportées et d'importantes déductions reportées pour investissements. Dès lors, l'opération semble uniquement motivée par des considérations fiscales.

Le SDA n'a pas pu accepter l'opération parce que le demandeur n'a pas pu avancer de motifs autres que fiscaux.

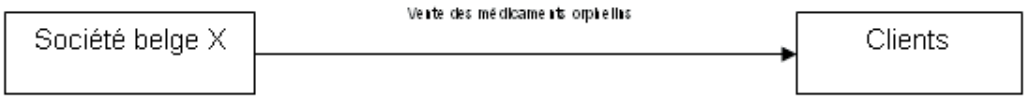
7.8 C.D. - Déduction pour Brevets

7.8.1 Cas 1

Aperçu de la situation

Une firme pharmaceutique vend des médicaments orphelins et des médicaments à usage pédiatrique qu'elle a développés elle-même.

Schéma ou organigramme



Opération présentée

La question a été posée de savoir si les médicaments orphelins protégés et les médicaments à usage pédiatrique protégés peuvent bénéficier de la déduction pour revenus de brevet telle que définie aux articles 205/1 et suivants, vu que les critères de protection ont des caractéristiques semblables à celles d'un brevet.

Position du SDA

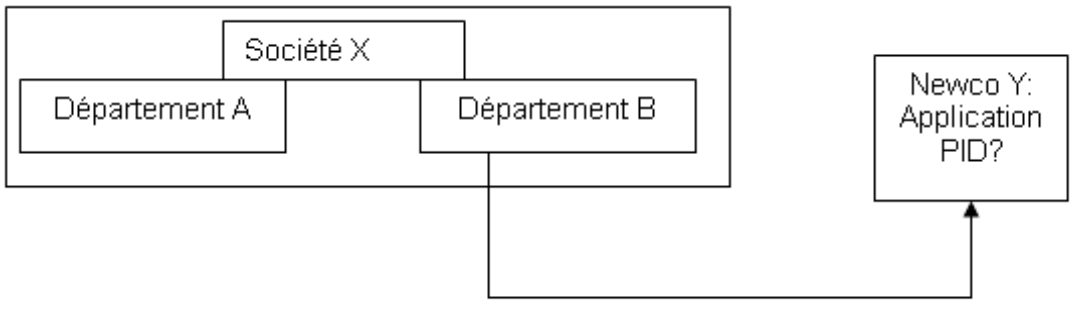
Le SDA a estimé que les articles 205/1 et suivants s'appliquent restrictivement aux brevets, certificats complémentaires de protection et licences sur brevets. Par conséquent, les médicaments orphelins protégés et les médicaments à usage pédiatrique protégés ne sont pas éligibles pour la déduction pour revenus de brevets.

7.8.2 Cas 2

Aperçu de la situation

La Société X souhaite loger une branche d'activité dans une société distincte Y afin d'attirer tirer des investisseurs supplémentaires dans cette entité. Par cette opération, le brevet développé en propre (accordé en 2010-2011) serait ainsi transféré à la nouvelle entité.

Schéma



Opération présentée

La technologie de la branche d'activité B est protégée par des brevets récents qui sont également uniques au produit (c'est-à-dire pas d'utilisation dans d'autres activités de l'entreprise). X peut donc être éligible pour la déduction pour revenus de brevets au sens des articles 205/1 et 205/2 du CIR92, en ce qui concerne les redevances incluses dans les ventes de produits comprenant la technologie de la branche B.

La question est maintenant de savoir si, en raison de l'apport de la branche B à NewCo, cela aura oui ou non un impact sur la déduction de brevet. En d'autres termes, doit-on considérer l'apport, du point de vue de NewCo, comme «acquisition de tiers ». Cela pourrait avoir pour conséquence que la base de calcul doit, le cas échéant, être diminuée conformément à l'article 205/3 CIR92, du prix d'acquisition ou de ce qu'aurait dû être le prix d'acquisition.

Position du SDA

Le SDA a estimé que la lecture littérale du texte de loi, des FAQ, du ComIR et de l'exposé des motifs indique qu'avec l'apport d'une branche d'activité, la condition que «le brevet doit être entièrement ou partiellement développé dans un centre de recherche qui constitue une division d'entreprise ou une branche d'activité » n'est pas remplie par l'entreprise bénéficiaire de l'apport. Par conséquent, celle-ci n'a pas droit à la déduction pour revenus de brevets à moins qu'elle n'améliore elle-même les produits ou procédés brevetés.

7.9 C.D. – Avantage de toute nature véhicule – article 36 CIR 92

La demande visait à obtenir confirmation qu'aucun avantage de toute nature ne devait être retenu dans le chef de Mme X, tel que visé aux articles 32 et 36 CIR 92, pour l'utilisation de la voiture break mise à disposition par la sa X.

X est pharmacienne et gérante de la sa X. Cette société exploite une pharmacie et est établie à la même adresse que Mme X. Suivant le demandeur il n'y a donc pas de déplacement domicile-lieu de travail.

Pour les déplacements d'ordre privé, X fait usage d'une autre voiture immatriculée à son nom.

Le break est utilisé pour les livraisons quotidiennes à la maison de retraite, les livraisons aux clients, les visites à la banque, comptable, foires, recyclages, achats de matériels pour l'entretien, etc.

Les déplacements vers la maison de retraite sont effectués pour la livraison de médicaments et l'enlèvement des prescriptions des médecins généralistes. Il s'agit d'activités pour lesquelles le demandeur ne doit être présent à la maison de retraite que pour une courte durée.

Le SDA est d'avis qu'il est question d'un lieu de travail fixe au sein de la maison de retraite car le demandeur revient à son domicile/pharmacie immédiatement après la livraison des médicaments ou l'enlèvement des prescriptions, et que par conséquent un avantage de toute nature doit être retenu pour le break.

7.10 C.D. – Qualification des revenus

7.10.1 Cas 1

Les demandeurs, 2 frères et 2 sœurs, souhaitent acheter un bien immeuble et le transformer en un complexe de chambres d'étudiants et une conciergerie. Les demandeurs souhaitent la sécurité quant à la qualification des revenus locatifs en tant que revenus mobiliers et immobiliers.

Le bien immeuble concerné est pour le moment un immeuble de bureaux vide. Les demandeurs peuvent financer les transformations avec leurs moyens propres encore qu'ils préféreraient emprunter une partie.

Il est obligatoire de prévoir une conciergerie pour l'exploitation de chambres d'étudiants.

Chaque chambre d'étudiant sera un petit studio disposant de sa propre cuisine et salle de bains avec douche, lavabo et toilette. Les chambres seraient louées meublées.

Les demandeurs n'exerceront eux-mêmes aucune activité dans le bâtiment, à l'exception de M. X qui est agent immobilier et, en tant que tel, actif comme promoteur immobilier.

X interviendra évidemment aussi en tant que promoteur immobilier dans le présent projet. Les autres demandeurs ne sont pas actifs dans le secteur de la construction ou immobilier.

Toutes les tâches seront confiées à un bureau immobilier (recherche des locataires, conclusion des contrats, accompagnement des locataires à leur entrée, suivi des paiements des loyers, décompte des charges et consommations,…).

Le concierge exécutera principalement trois tâches: a) entretenir les espaces communs b) sortir les ordures c) contrôle interne.

La Cour de Cassation dispose dans son arrêt du 4 octobre 2013 que notre structure légale ne permet pas d'imposer la location de biens immobiliers en tant que revenus divers et confirme de cette manière que la théorie de la « contrainte » est également valable sur le plan de revenus qui sont immobiliers par leur nature.

Le SDA est d'avis que dans le cas présent, compte tenu notamment du récent arrêt de cassation, il n'est pas possible de qualifier les revenus comme revenus divers.

Trois des propriétaires ne sont pas actifs dans le secteur de la construction ou immobilier. Il n'y a donc aucun lien entre leur activité professionnelle et l'investissement dans le complexe estudiantin. Les revenus obtenus de la location de chambres meublées seront imposés comme revenus mobiliers et immobiliers.

Le SDA est d'avis qu'il en va autrement pour M. X qui est actif comme promoteur immobilier. Conformément à son activité professionnelle actuelle, il interviendra dans ce projet pour la coordination et le suivi des travaux.

Le SDA est d'avis, par conséquent, que les revenus locatifs que M. X obtiendra ne doivent pas être imposés comme revenus mobiliers et immobiliers mais doivent être considérés comme des revenus professionnels par application de l'article 37 CIR 92.

7.10.2 Cas 2

La demande vise à savoir si la plus-value réalisée en raison de l'apport envisagé du droit intellectuel de M. X sera qualifiée comme revenus tels que visés à l'article 90, 1° CIR 92.

M. X a obtenu le diplôme de gradué en informatique et a travaillé pendant quelques années comme Manager ICT salarié.

A côté de son emploi en tant que salarié il a également exercé un certain nombre d'activités complémentaires : webhosting, website design, etc.

Parallèlement à ceci, il a œuvré à un nouveau projet pendant son temps libre. Il s'agissait initialement d'un projet de 'freeware'. Une demande s'est manifestée pour des possibilités supplémentaires par rapport à la version gratuite, pour lesquelles les utilisateurs étaient prêts à payer.

Jusqu'à aujourd'hui, M. X met sa propriété intellectuelle développée de manière privée à la disposition de la sprl X via une convention de « droits d'auteur ». Le software est commercialisé et vendu par la sprl X.

Le demandeur est d'avis que l'opération présentée au SDA est une opération occasionnelle, qui résulte d'une prestation unique telle que visée à l'article 90, 1° CIR 92, vu que le droit intellectuel a été développé par M. X pendant son temps libre, en tant que hobby. Le demandeur est d'avis que les activités de développement du software diffèrent des activités anciennes exercées tant à titre principal qu'à titre complémentaires. Le demandeur développe par ailleurs l'argument selon lequel le développement du droit intellectuel ne concerne qu'une opération ponctuelle.

Le SDA est toutefois convaincu que l'apport du droit intellectuel constitue un revenu professionnel et non pas un revenu divers, vu qu'il se situe dans le prolongement tant de ses activités anciennes (principale et complémentaires) que de ses études.

7.11 C.D. – Déducation pour habitation propre et unique

X est mariée en régime de séparation de biens. La maison familiale à A est propriété propre de son époux. X a à A une banque et un bureau d'assurances dont elle est la gérante.

X possède un terrain à bâtir dans les Ardennes. Elle souhaite construire une maison de vacances sur ce terrain, dans l'intention d'y résider les week-end et pendant les vacances. Son domicile reste à A où elle habite avec son mari et ses enfants.

X souhaite savoir si l'emprunt hypothécaire qu'elle contracterait pour le financement de la maison de vacances satisfait au concept d' « habitation propre » pour l'application du bonus logement.

L'habitation propre est celle dont le revenu immobilier est exempté de l'impôt des personnes physiques en vertu de l'article 12, § 3, CIR 92 (cf. art. 104, 9°, CIR 92). Par conséquent, cela concerne l'habitation située dans l'EEE que le contribuable occupe personnellement ou ne l'occupe pas personnellement pour des raisons professionnelles ou sociales.

Il résulte de la description des faits que X n'occupera pas personnellement l'habitation dans les Ardennes, mais restera domiciliée à A. La non-occupation pour des raisons professionnelles n'est pas convaincante compte tenu de l'activité professionnelle que X exerce à A, qui est en même temps la commune où son domicile est établi et où elle habite avec son mari et ses enfants.
La condition d'habitation "propre" n'est vérifiée en principe qu'une seule fois, le 31 décembre de l'année au cours de laquelle le crédit est conclu (art. 115, § 1, CIR 92). Il est fait exception à ceci si le contribuable ne peut occuper l'habitation lui-même à cette date en raison d'entraves légales ou contractuelles ou en raison de l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation (art. 115, § 1, second alinéa, 3°, CIR 92).

A défaut d'intention de X d'occuper l'habitation de vacances, il est difficile d'invoquer la circonstance que l'habitation ne peut être occupée au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le crédit est conclu en raison de l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation.

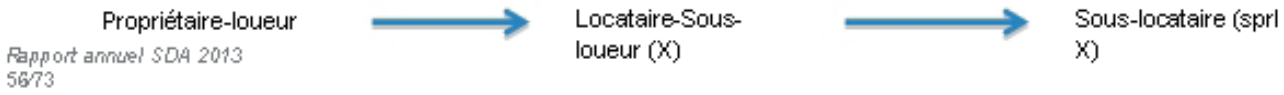
Par conséquent, l'application de la déduction pour habitation unique et propre ne peut être défendue dans le présent dossier.

7.12 C.D. – Location et sous-location (application de la disposition anti-abus)

X est à la recherche d'une habitation privée où, en tant que chef d'entreprise, elle pourrait établir le siège social de sa société. Une partie des loyers et frais généraux seraient refacturés à la société (sous-location).

X souhaite savoir quel impôt serait du et en particulier à quel impôt le donneur en location doit s'attendre.

L'opération peut être résumée schématiquement comme suit :



En mettant de cette manière une partie de l'immeuble à la disposition de la société, il y a revenu taxable

a. pour le propriétaire donneur en location (qui n'agit pas de manière professionnelle mais bien dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine) : revenus immeubles à concurrence du revenu cadastral indexé x 1,4 (article 7, § 1, 2°, a), second tiret, CIR 92);

b. pour X (qui prend l'immeuble en location et le sous-loue en partie à sa société) : revenus divers sur base de l'article 90, 5°, a), CIR 92. En l'espèce, il n'y a toutefois pas de revenus divers ou des revenus divers de faible importance étant donné que les revenus taxables provenant de la sous-location sont neutralisés par le loyer supporté par X. La sous-location n'est pas sujette à requalification comme loyer sur base de l'article 32, second alinéa, 3°, CIR 92.

Ce qui précède ne vaut que pour autant que les opérations ne soient pas simulées et qu'il n'y ait aucun motif d'invoquer la disposition anti-abus de l'article 344, § 1, CIR 92.

En premier lieu, il y a lieu d'exclure la simulation des opérations envisagées, auquel cas les opérations ne répondent pas aux intentions réelles des parties concernées et l'administration peut établir l'impôt sur la situation réellement voulues par les parties.

Pour autant qu'il résulte des faits que les parties acceptent toutes les conséquences de leurs actes, il y a lieu de tenir compte de la nouvelle disposition anti-abus. Il résulte en effet de la demande que l'utilisation d'une partie du bien immeuble par la société est prévue dès le départ dans le contrat de bail entre le propriétaire et Mme X. Par conséquent, dès le moment de la conclusion du bail principal, l'intention est claire d'éviter, par cette manière d'opérer, que le propriétaire-donneur en location ne soit imposé sur les loyers réellement perçus (à l'égard de la partie du bien immeuble qui est utilisée par la sprl) sur base de l'article 7, § 1, 2°, c), CIR 92. Cette manière d'opérer est faite à des fins fiscales. Aucun motif non-fiscal n'est avancé par le demandeur.

Dans ces circonstances, l'application de l'article 344, § 1, CIR 92 ne peut pas être exclue.

7.13 C.D. – RDT

L'article 203, § 2, second alinéa, CIR 92 permet que des dividendes alloués par une société d'investissement dont les statuts prévoient une distribution annuelle d'au moins 90% puissent néanmoins bénéficier de la déduction RDT dans la mesure où les revenus proviennent de « bons revenus ». La condition est que la société d'investissementssoit soumise à l'impôt des sociétés (ou un impôt analogue) mais bénéficie d'un régime exorbitant du droit commun (seconde exclusion). Si celle-ci est soumise à la première exclusion, l'exception susmentionnée ne peut s'appliquer pour les sicav-RDT.

Une UCIT irlandaise (pour investisseurs institutionnels) est soumise à la section 738 du Taxes Consolidation Act 1997. La question est de savoir si cette sicav est soumise à l'impôt des sociétés et bénéficie d'un régime exorbitant du droit commun.

Le SDA est convaincu que la UCIT irlandaise (si celle-ci qualifie comme une «Undertaking for collective investment» telle que mentionnée à l'article 738 du Taxes Consolidation Act 1997) qui doit retenir une "exit tax" irlandaise, doit être considérée comme un contribuable qui retient un impôt au nom des investisseurs (irlandais) et le reverse. Vu que cette UCIT n'est pas elle-même un contribuable en Irlande, elle est une société d'investissement qui n'est pas soumise à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à l'impôt des sociétés, tel que visé à l'article 203, § 1er, premier alinéa, 1°, CIR 92 (première exclusion). Par conséquent, l'exception de l'article 203, § 2, second alinéa, CIR 92 (exception à la seconde exclusion) ne peut pas être appliquée.

7.14 C.D. - Plus-values sur participations

Une société belge A a réalisé dans le passé des plus-values sur actions lors de leur revente. Ces plus-values sont entrées en ligne de compte pour l'exemption visée à l'article 192 CIR 92.

A a un litige avec un tiers qui aurait influencé négativement la formation du prix en effrayant les acheteurs potentiels, ce qui a eu pour conséquence que la vente susmentionnée a eu lieu à des conditions moins favorables que si un marché ouvert et de pleine concurrence avait été possible. Le demandeur sollicite la confirmation que, si le litige devait mener à un dédommagement à charge de ce tiers, la partie de ce dédommagement qui correspond au manque à gagner sur le prix pourra être prise en compte en tant que plus-value nette visée à l'article 192 CIR 92.

Le SDA estime que la plus-value réalisée lors d'une vente doit être regardée comme une plus-value volontaire et que seul le prix contractuel dû par l'acheteur peut déterminer la plus-value. Les sommes éventuellement dues par un tiers, à titre de dédommagement du manque à gagner (qui aurait été obtenu si la vente avait eu lieu avec un autre acheteur dans un marché ouvert), doivent être considérées comme un bénéfice ordinaire.

7.15 C.D. – Diminution de capital (application mesure anti-abus)

Les actionnaires (un couple) de la sa A souhaitent procéder à une réduction du capital social. La réduction du capital sera entièrement imputée sur le capital réellement libéré.

La sa A a été constituée voici longtemps avec un capital minimal. Une augmentation de capital a eu lieu en 2009 par l'apport en nature des actions de la sa B. L'apport a été inspiré par le souhait des actionnaires de permettre une remontée de liquidités excédentaires au sein de la sa B au bénéfice du financement des activités immobilières de la sa A. A plus long terme, l'apport avait pour but de structurer le patrimoine familial de telle manière qu'il soit contenu et centralisé dans un seul véhicule familial, dans l'optique d'une transmission globale du patrimoine familial vers la génération suivante.

Aucune décision anticipée n'a été demandée au SDA pour l'apport en nature, pas plus qu'un accord n'a été conclu avec le bureau local de taxation.

Par contre, ont été respectées en l'occurrence les conditions fixées par le Ministre des Finances dans sa réponse à la question parlementaire n° 657 de M. Van Campenhout, du 23 février 2005, ainsi que les conditions décrites dans l'avis du SDA en vigueur à l'époque.

Les demandeurs souhaitent procéder à une réduction de capital. Celle-ci sera répartie proportionnellement entre les actionnaires actuels et aura lieu dans le respect des règles en la matière fixées par le Code des Sociétés et les statuts de la société.

Le but de la réduction de capital est de distribuer aux actionnaires les liquidités excédentaires de la société. La sa A ne dispose actuellement pas de suffisamment de moyens propres pour payer la réduction de capital. Une partie de celle-ci sera comptabilisée en compte-courant et remboursée en fonction des moyens financiers futurs. Il y a lieu d'observer à cet égard que la sa B dispose d'importantes liquidités qui vont remonter vers la sa A.

Par application de la doctrine "step by step", a) l'apport des actions de la sa B à la sa A dans le but de financer des activités immobilières, suivi par b) une réduction de capital dans le chef de la sa A à l'occasion de laquelle il apparaît que les investissements précités n'ont jamais eu lieu et c) une remontée de liquidités de la sa B vers la sa A peuvent être considérés comme une seule et même opération et requalifiés en distribution directe de dividendes au bénéfice des personnes physiques.

Le SDA est d'avis que dans la constellation présente, les opérations envisagées (réduction de capital de la sa A) ne sont pas justifiées par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt sur les revenus.

7.16 C.D. - Vente d'actions – Abus fiscal

Les actions d'une société ne détenant, suite à la réalisation de certaines opérations préalables, plus qu'un immeuble et n'exerçant plus d'activité, sont vendues par une personne physique à un tiers acquéreur.

La vente des actions vise notamment à éviter l'imposition à l'ISoc de la plus-value relative à l'immeuble (abus de l'art. 192 CIR92) et la taxation à l'IPP du boni qui résulterait de la liquidation de la société (abus de l'art. 18, 2° ter CIR92).

Le SDA est d'avis qu'une telle vente d'actions est constitutive d'un abus fiscal au sens de l'article 344, §1er CIR92.

7.17 C.D. - Droits d'auteur – Avocat

Le SDA est d'avis que la rémunération accordée par un cabinet d'avocats à ses collaborateurs pour l'utilisation des divers documents rédigés par ceux-ci (avis juridiques, conclusions, contrats-type, …) constitue un revenu professionnel. Elle ne peut donc donner lieu (en tout ou partie) au paiement de droits d'auteur visés à l'article 17, §1er, 5° CIR92.

7.18 C.D. - Tax shelter

Un établissement de crédit ne peut investir en Tax shelter que sous forme d'acquisition de droits de propriété (equity). L'octroi d'un prêt par un tel établissement ne peut donner lieu à l'obtention d'un avantage fiscal.

Un établissement de crédit souhaitait investir un montant de 100 en Tax shelter. Cet investissement en equity lui donne droit à un avantage fiscal de 51. Cet établissement de crédit et la société de production éligible concernée souhaitaient dès lors que l'option put « stop loss » établisse le prix d'exercice à un montant de « 49 + rendement garanti ».

Ceci n'a pas été accepté par le SDA.

7.19 C.D. - Amortissement exceptionnel

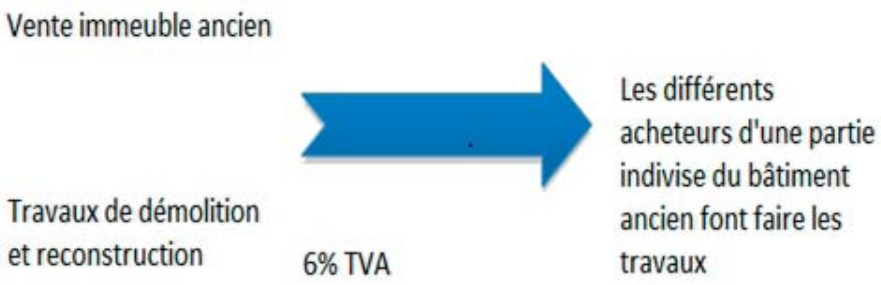
Une société souhaitait acter un amortissement exceptionnel sur ses immobilisations au motif que son gérant allait atteindre à court terme, l'âge de la retraite et donc cesser ses activités. Le SDA est d'avis qu'un tel motif ne permet pas d'acter un amortissement exceptionnel sur des immobilisations affectées à l'activité professionnelle.

7.20 TVA

Aperçu de la situation

Verkoop van oud gebouw in onverdeeldheid aan meerdere kopers terwijl deze tegelijkertijd een contract inzake afbraak en heropbouw (tussen de kopers en een aannemer) sluiten.

Schéma



Opération présentée

Application de la rubrique XXXVII, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal 20, relatif aux taux de tva, à l'égard de travaux immobiliers (taux réduit de TVA de 6 pc pour la démolition et la reconstruction dans des zones urbaines).

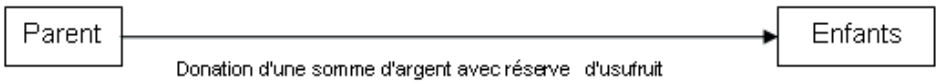
Position du SDA

Des dossiers relatifs au taux réduit prévu pour la démolition et la reconstruction ont été refusés parce que le taux réduit de 6 pc n'est pas applicable lorsqu'il résulte des éléments présentés que le contrat de vente d'un vieux bâtiment (entre le propriétaire de celui-ci et différents particuliers) et le contrat de démolition et de reconstruction (entre ces particuliers et un entrepreneur) forment une seule convention indivisible, qui a pour objet la vente d'un bâtiment neuf dans son futur état d'achèvement. En l'espèce, il s'agit alors en effet d'une scission artificielle des opérations dans le but principal de bénéficier du taux réduit.

7.21 Enregistrement et Succession

7.21.1 Cas 1: Droits de succession: « Quasi-usufruit », étant l'usufruit de choses consomptibles

Donation par un parent à chacun de ses enfants d'une somme d'argent avec réserve d'usufruit (USU). Le but est de transmettre une partie du patrimoine à condition de maintenir le contrôle et par l'usage et les fruits de la somme d'argent de maintenir son niveau de vie. L'acte de donation a été rédigé devant un notaire hollandais.



Question 1: La dette qui à l'expiration du quasi-usufruit – au plus tard au décès du donateur - découle de l'obligation de restitution (587 Cc.) dans la mesure où elle n'est pas éteinte prématurément, existe-t-elle encore dans la succession (art. 27 C. succ.) ou est-elle rejetée sur base de l'article 33 du C. succ ?

Une dette est admissible au passif de la succession si:

- La dette existe au moment du décès (art. 27 C. succ.);
- La dette n'est pas rejetée (art. 33 C. succ.).

Selon le SDA, la dette résulte réellement d'un contrat, à savoir la donation.

En bref : la dette trouve son origine dans le contrat de donation. Elle n'est pas réellement remise au moment même de la donation, la somme d'argent reste en la possession de l'usufruitier/donateur qui peut donc utiliser celle-ci. A ce moment, le donateur/usufruitier crée donc une dette vis-à-vis du donataire/nu-propriétaire. L'obligation de restitution découle en effet de la loi mais est seulement une conséquence du contrat de donation. Par conséquent, l'article 33 C. succ. pourrait être invoqué.

Question 2: le traitement fiscal est-il identique si les choses consomptibles (somme d'argent) sont entre-temps remplacées par d'autres biens (portefeuille de titres) et qu'il y aura donc restitution de ces derniers à la place des choses consomptibles ?

Le SDA ne peut accepter une extension conventionnelle du quasi-usufruit sur des biens autres que consomptibles pour des motivations fiscales. Sur les choses non consomptibles, les règles de l'usufruit normal doivent être appliquées (gestion et obligation de restitution) et non pas celles du quasi-usufruit. Si dès le départ, il existe un quasi-usufruit sur une somme d'argent, alors il y a lieu de rendre la même quantité, et qualité de choses de la même nature (une somme d'argent). La conséquence en est aussi que si la somme d'argent n'est plus à retrouver comme telle dans la succession, on ne peut plus parler de quasi-usufruit, avec la conséquence que la dette doit être rejetée du passif.

Décide: La dette tombe dans le passif de la succession (s'il n'y a pas eu de restitution antérieure) mais il est important de veiller à ce que des actifs suffisants existent encore et que le remplacement ait lieu seulement pour les mêmes choses, donc une somme d'argent à restituer par une somme d'argent.

7.21.2 Cas 2 – Droits de succession: Pure “fondation familiale” de droit du Liechtenstein

Le père était marié au moment de son décès (séparation de biens pure et simple) et avait deux enfants. Peu de temps avant son décès, il a apporté – unilatéralement – une partie de son patrimoine dans une fondation du Liechtenstein. Il était le seul fondateur. La gestion et les décisions de la Fondation ont lieu via le « Conseil de la Fondation ». La Fondation va distribuer le patrimoine aux deux enfants vu que la mère a renoncé à ses droits.

Selon les demandeurs, il s’agit d’une pure « fondation familiale » de droit du Liechtenstein. Le but de la fondation est d’orienter le patrimoine familial du père vers les deux filles. Les questions suivantes se posent :

Au sujet de l’article 8 du C. succ.

Opération : le Conseil a décidé en 2013 de mettre fin à la Fondation. La Fondation va distribuer le patrimoine aux deux enfants.

Dans le ruling n° 2011.275 du 29 novembre 2011, il a été confirmé qu’en cas de création d’une fondation privée belge et de distribution par celle-ci, l’article 8 du C. succ. ne pouvait pas trouver à s’appliquer à défaut de contrat ou de convention. Etant donné que la création d’une Fondation du Liechtenstein est également un acte juridique unilatéral, la situation est par conséquent identique.

Au sujet de l’article 7 du C. succ.

« Apport à titre gratuit » doit être assimilé à « donation ».

A. Article 7 du C. succ. dans le rapport fondateur - Fondation.

Selon le ruling n° 2011.275, l’article 7 du C. succ. n’est pas d’application à l’apport qui a eu lieu dans un acte de constitution enregistré. L’article 7 n’est pas non plus d’application aux apports ultérieurs qui ont été assujettis au droit de donation.

L’article 7 du C. succ. est bien d’application si l’apport n’a pas été assujetti au droit d’enregistrement et si l’apportant décède dans les trois ans qui suivent l’apport.

B. Article 7 du C. succ. ne peut pas non plus être d’application dans le rapport père - bénéficiaires.

Selon le ruling n° 2011.275, l’article 7 du C. succ. est bien d’application si l’apport n’a pas été assujetti au droit d’enregistrement et que l’apportant décède dans les trois ans qui suivent l’apport. Dans ce cas, la personnalité juridique est écartée et le principe de transparence est appliqué, donc application possible de l’article 7 du C. succ.

Décision: La Fondation du Liechtenstein doit être traitée de la même manière qu’une fondation privée belge (ruling n° 2011.275 du 29 novembre 2011). Il s’agit ici « de la dissolution de la fondation avec droit de reprise ». Une nouvelle déclaration de succession est requise et par conséquent les droits de succession seront liquidés.

7.21.3 Cas 3

Le Collège a eu à connaître d’une clause d’attribution du patrimoine commun moyennant charge. Plus précisément, la clause du contrat de mariage soumise au Collège se décomposait en deux éléments principaux :

C. une attribution totale du patrimoine commun ou un préciput (la clause stipule en effet « ceux des biens du patrimoine commun qu’il désignera ») au profit du conjoint survivant uniquement en cas de décès d’un des époux ; au moment du décès, le conjoint survivant aura donc à exercer une option entre d’une part, une attribution portant sur tous les biens du patrimoine commun ou d’autre part, un préciput portant sur certains biens seulement du même patrimoine commun.

D. la stipulation reprise sous a) aura lieu moyennant la charge/l'obligation pour le conjoint survivant de payer à la succession du défunt une somme égale à la valeur nette de la moitié de la partie du patrimoine commun choisie (dans la mesure où cette valeur s'avère supérieure à 50 % du patrimoine commun). De plus, le conjoint survivant est tenu de prendre en charge le montant des droits de succession incombant aux autres héritiers du prémourant.

Pour le SDA, le deuxième élément de la clause - à savoir la charge de payer à la succession du défunt un certain montant - est problématique.

En effet, à suivre le libellé de la clause, le paiement (de la somme convenue) ne peut être exigé aussi longtemps que le conjoint survivant est en vie.

En d'autres termes, le paiement de cette somme ne deviendra exigible qu'au décès du conjoint survivant.

Or en l'espèce, les héritiers du conjoint survivant seront vraisemblablement les mêmes que ceux du conjoint prémourant puisque les époux ont deux enfants communs. Cela aura pour conséquence que ladite créance devrait s'éteindre par confusion à l'instant précis où elle deviendrait exigible. Il en résulte que se pose la question de la réelle existence de la créance en question.

En d'autres termes, cette créance aurait un caractère « artificiel » ou même purement théorique qui irait jusqu'à remettre en cause sa « sincérité ».
Il ressort des éléments du dossier que cette clause (en ce qu'elle prévoit une charge de payer une somme) n'est pas justifiée par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits de succession (conformément aux articles 18, § 2 du C. enreg. et 106, al.2 du C. succ.).

Le Collège du SDA rend donc en l'espèce une décision négative.

7.21.4 Cas 4

Le Collège a précisé sa position quant à une demande relative à la valeur vénale.

Il convient dans ce cas de tenir compte de l'arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale. Cet arrêté royal stipule en son article 1er, 3° que le Service public fédéral Finances n'est pas autorisé à donner une décision anticipée sur la base minimale d'imposition.

Le SDA a donc l'obligation – face à une telle demande - de rendre une décision d'irrecevabilité.

7.21.5 Cas 5 - Emphytéose avec option d'achat

Une personne physique souhaite conclure avec une société dont elle est actionnaire/dirigeant un contrat d'emphytéose assorti d'une option d'achat qui respecte les conditions imposées par l'article 10, §2 CIR92.

Dès lors qu'une opération visée à l'article 10, §2 CIR92 s'apparente à un financement de l'acquisition de la pleine propriété d'un bien immeuble, le SDA est d'avis que le droit de mutation de 10/12,5% est dû dès la conclusion du contrat.

8. statistiques relatives aux décisions anticipées

8.1 Introduction

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

8.2 Présentation Quantitative

Tableau : Nombre de demandes et prefilings introduits et traités – Historique

	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
Année	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224

8.3 Présentation par Nature des décisions

Tableau : Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Historique

DEMANDE											
	NATURE DECISION										
	FAVORABLE		DESISTEMENT		IRRECEVABLE		DEFAVORABLE		MIXTE		
Année	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641

8.4 Présentation par Matières traitées

Tableau 1 : Répartition par grande famille de compétence – Année 2013

ANNEE 2013	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
CD	527	534	887	705
MELANGE	62	55	103	86
TVA	34	41	84	93
ENREGISTREMENT/SUCCESSION	10	11	26	19
DOUANES	0	0	0	1
AUTRES	14	0	3	2
TOTAL	**647**	**641**	**1103**	**906**

Tableau 2 : Répartition détaillée – Année 2013

ANNEE 2013	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Plus-values internes	110	99	171	142
Prix de Transfert	87	81	82	77
Abandon de créances	20	21	14	9
Réorganisations	85	87	102	90
Revenus Mobiliers	35	44	65	51
Rémunérations	93	95	93	70
Frais Professionnels	35	34	37	32
Brevets	9	9	8	10
Stock Options	11	10	8	5
Tax Shelter	23	24	22	6
Intérêts notionnels	3	3	1	5
Tonnagetax	0	1	0	0
Contributions Directes - Autres	71	75	88	59
TVA	41	47	90	99
Enregistrement/Succession	10	11	26	19
Douanes	0	0	0	1
Autres	14	0	3	2
Indéterminé			293	229
TOTAL	**647**	**641**	**1103**	**906**

8.5 Délai de décision

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Historique

ANNEE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
JOURS CALENDRIER	97	83	81	68	71	67	68

SPF FINANCES - SDA -

PARTIE II: STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1. Cadre légal

- Les articles 121 à 127 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 30.12.2005, 2ème édition) tel que modifié par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (MB du 12.07.2013, 3ème 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, 2ème 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 – 2ème édition) tel que modifié par l'Arrêté royal du 11 juillet 2013 modifiant l'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 12.07.2013, 3ème édition).

SPF FINANCES - SDA

2. Statistiques

La notion de « dossiers traités » repris sous « OUT » dans les tableaux ci-après représente, pour la période 2006-2012, uniquement les dossiers régularisés c'est-à-dire ceux pour lesquels une attestation a été délivrée. A partir de 2013, cette notion recouvre également les dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée.

Les notions de DLUBis et DLUter utilisées dans les tableaux repris ci-dessous correspondent, d'une part, aux déclarations de régularisations introduites dans le cadre de la loi-programme du 27 décembre 2005 et, d'autre part, à celles introduites dans le cadre de cette même loi-programme tel que modifié par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale.

2.1 Présentation Quantitative

Tableau 1 : Nombre de déclarations introduites et traitées – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Nombre		Nombre		Nombre	
2006	1.630	594			1.630	594
2007	416	1.179			416	1.179
2008	484	465			484	465
2009	787	498			787	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.352	1.299			2.352	1.299
2013	16.439	NC	6.175	NC	22.614	7.823
TOTAL	26.100	NC	6.175	NC	32.275	15.776

Ce tableau indique tout d'abord une augmentation très significative du nombre de déclarations introduites en 2013 (10x plus que par le passé). Les raisons sont à trouver, d'une part, dans le régime de la DLUBis qui a pris fin le 14/7/2013 et qui a rencontré un vif succès à l'approche de son terme (13.500 déclarations introduites entre début juin et le 14 juillet), et d'autre part, dans le régime de la DLUter qui a pris le relais et pris fin le 31/12/2013 (5.200 déclarations introduites en décembre).

Ensuite, pour faire face à cet afflux soudain et augmenter nettement le niveau de traitements des déclarations, les mesures suivantes ont été prises à partir du mois de juillet :

1. Amélioration, simplification et automatisation des processus allant de la réception de la déclaration de régularisation jusqu'à la délivrance de l'attestation de régularisation. La mise en oeuvre rapide de ces processus a été réalisée avec les compétences internes au SDA et, pour la partie automatisation, en collaboration avec 2 agents appartenant au Service d'encadrement ICT.

2. Affectation supplémentaire du personnel normalement affecté au SDA.

3. Affectation temporaire de stagiaires nouvellement engagés au SPF Finances (30 début octobre, 70 courant novembre et presque 100 courant décembre). Ces stagiaires ont été actifs jusqu'à la fin de l'année et certains d'entre eux jusque fin mars 2014.

Tableau 2 : Montants déclarés introduits et traités - Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Montants (en EUR)		Montants (en EUR)		Montants (en EUR)	
2006	335.126.409	124.396.723			335.126.409	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.660.932	137.798.846			81.660.932	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.468.827	519.002.288			696.468.827	519.002.288
2011	393.237.359	548.362.748			393.237.359	548.362.748
2012	533.807.530	280.216.938			533.807.530	280.216.938
2013	2.919.806.659	2.222.148.360	2.284.445.719	328.993.584	5.204.252.377	2.551.141.944
TOTAL	5.305.132.284	4.151.583.443	2.284.445.719	328.993.584	7.589.578.003	4.480.577.027

L'importance inhabituelle des montants déclarés (repris sous "IN") et traités (repris sous "OUT") en 2013 est à trouver dans le même mouvement constaté et expliqué au tableau 1 relatif au nombre de déclarations introduites et traitées.

Tableau 3 : Prélèvements sur les dossiers traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement
2006	24.480.202	19,7%			24.480.202	19,7%
2007	53.502.424	24,4%			53.502.424	24,4%
2008	36.133.534	26,2%			36.133.534	26,2%
2009	31.048.727	30,8%			31.048.727	30,8%
2010	155.661.354	30,0%			155.661.354	30,0%
2011	156.050.246	28,5%			156.050.246	28,5%
2012	83.050.057	29,6%			83.050.057	29,6%
2013	689.148.745	31,0%	124.486.638	37,8%	813.635.383	31,9%
TOTAL	1.229.075.288	29,6%	124.486.638	37,8%	1.353.561.926	30,2%

Tableau 4 : Moyenne déclarée par dossiers introduits et traités – Historique

	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
Année	Montants (en EUR)		Montants (en EUR)		Montants (en EUR)	
2006	205.599	209.422			205.599	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.721	296.342			168.721	296.342
2009	293.660	202.412			293.660	202.412
2010	287.916	262.653			287.916	262.653
2011	249.992	282.370			249.992	282.370
2012	226.959	215.717			226.959	215.717
2013	177.615	284.199	369.951	NC	230.134	326.108
TOTAL	203.262	263.225	369.951	NC	235.153	284.012

Ce tableau, outre, le fait qu'il nous renseigne sur les moyennes des sommes déclarées en régularisation montre également que le SDA a traité en 2013 des dossiers plus importants en termes de montant moyen.

Tableau 5 : Stock dossiers à traiter - Situation au 31/12/2013

DLUBis		DLUTer		TOTAL	
Nombre	Montant (en EUR)	Nombre	Montant (en EUR)	Nombre	Montant (en EUR)
NC	1.126.640.876	NC	1.955.452.135	16.347	3.082.093.011

Par rapport aux tableaux 1 et 2, ce tableau ne comprend pas les dossiers considérés comme irrecevables (152 pour la DLUBis au 31/12/2013). Ce tableau donne donc une meilleure image des dossiers qui restent effectivement à traiter et sur lesquels des prélèvements peuvent être attendus. Toutefois, l'attention est également attirée sur le fait qu'actuellement nos statistiques ne permettent pas d'établir dans quelle mesure des dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée ne feront néanmoins pas l'objet d'une attestation de régularisation faute de paiement. Cet élément est susceptible d'affecter quelque peu le montant des prélèvements effectifs attendu sur le solde de dossiers à traiter.

2.2 Présentation par Nature des sommes déclarées (montants en EUR)

Tableau 1 : DLUBis - Nature des sommes déclarées – Historique

DLUBis						
	Revenus Professionnels		TVA		Autres	
Année	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006	29.353.126	8,8%	21.167.172	6,3%	284.606.111	84,9%
2007	41.302.240	36,3%	2.476.947	2,2%	70.134.951	61,6%
2008	13.193.634	16,2%	1.646.825	2,0%	66.820.473	81,8%
2009	50.317.521	21,8%	7.184.071	3,1%	173.608.839	75,1%
2010	41.226.851	5,9%	3.527.159	0,5%	651.714.817	93,6%
2011	75.038.633	19,1%	6.291.692	1,6%	311.907.033	79,3%
2012	23.591.258	4,4%	3.636.958	0,7%	506.579.314	94,9%
2013	70.833.979	2,4%	8.142.330	0,3%	2.840.830.349	97,3%
TOTAL	344.857.243	6,5%	54.073.156	1,0%	4.906.201.886	92,5%

La composition de la catégorie “Autres” se révèle à l’analyse des dossiers être composée essentiellement de revenus mobiliers (70%), de successions (29,5%) et de revenus immobiliers (0,4%).

Tableau 2 : DLUTer – Nature des sommes déclarées

DLUTer										
	Revenus Professionnels		TVA		Autres		Capitaux fiscalement Prescrits		Régularisation Sociale	
Année	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2013	61.838.106	2,7%	18.945.036	0,8%	941.824.286	41,2%	1.258.200.044	55,1%	3.638.247	0,2%

Tableau 3 : DLUTer – Nature des fraudes déclarées

DLUTer								
	Fraude Simple [Art.122]		Fraude Aggravée (Hors Capitaux Prescrits) [Art.122/1, §2]		Capitaux Fiscalement Prescrits [Art.122/1, §1er]		Régularisation Sociale [Art.127/1]	
Année	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2013	911.719.378	39,9%	110.888.050	4,9%	1.258.200.044	55,1%	3.638.247	0,2%

La notion que nous avons qualifiée de “fraude simple” recouvre les sommes demandées en régularisation visées à l’article 122 de la loi-programme précitée du 27 décembre 2005.

La notion que nous avons qualifiée de “fraude aggravée” recouvre les sommes demandée en régularisation visées à l’article 122/1, §2 de la loi-programme du 27 décembre 2005 précitée tel qu’introduit par l’article 4 de la loi du 11 juillet 2013 précitée.

2.3 Présentation par Bénéficiaire
(montants en EUR)

Tableau 1 : DLUBis - Bénéficiaires des prélèvements issus des dossiers traités

DLUBis								
	ETAT FEDERAL		REGIONS		COMMUNES		AGGLO. BRUXELLES	
Année	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006	15.477.286	63,2%	8.986.406	36,7%	16.510	0,1%	0	0,0%
2007	36.348.120	67,9%	16.788.645	31,4%	355.820	0,7%	9.840	0,0%
2008	27.803.471	76,9%	7.816.635	21,6%	480.615	1,3%	32.813	0,1%
2009	24.169.201	77,8%	5.715.911	18,4%	1.035.478	3,3%	128.138	0,4%
2010	124.597.219	80,0%	26.249.402	16,9%	4.668.594	3,0%	146.139	0,1%
2011	120.785.152	77,4%	30.143.437	19,3%	4.937.262	3,2%	184.395	0,1%
2012	69.038.027	83,1%	11.071.522	13,3%	2.848.057	3,4%	92.451	0,1%
2013	397.300.400	57,7%	275.968.100	40,0%	15.424.618	2,2%	455.627	0,1%
TOTAL	815.518.875	66,4%	382.740.056	31,1%	29.766.953	2,4%	1.049.403	0,1%

Nous rappellons au lecteur que la notion de « dossiers traités » représente, pour la période 2006-2012, uniquement les dossiers régularisés c'est-à-dire ceux pour lesquels une attestation a été délivrée. A partir de 2013, cette notion recouvre également les dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée.

Tableau 2 : DLUBis – Origine des revenus pour les régions

REGIONS				
	SUCCESSION		ENREGISTREMENT	
PERIODE	Montants	%	Montants	%
2006-2013	382.520.030	99,9%	220.026	0,1%

Tableau 3 : DLUBis – Origine des revenus pour l'Etat fédéral

ETAT FEDERAL										
	Rev.Mobilier		Rev.Professionnel		TVA		Rev.Immobilier		Autres	
PERIODE	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006-2013	716.126.078	87,8%	85.264.040	10,5%	9.690.932	1,2%	4.066.316	0,5%	371.509	0,0%

Tableau 4 : Répartition entre les régions sur base des paiements effectués sur la période 2006-2013

	FLANDRES		WALLONIE		BRUXELLES		TOTAL
Période	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants
2006-2012	65.085.971	61,0%	24.311.126	22,8%	17.374.860	16,3%	106.771.957
2013	78.670.046	40,3%	68.763.330	35,2%	48.018.981	24,6%	195.452.357
TOTAL	143.756.017	47,6%	93.074.456	30,8%	65.393.841	21,6%	302.224.314

Pour 2013, la différence entre les paiements effectués (195.452.357 EUR) et les prélèvements issus du tableau 1 (275.968.100 EUR) provient des dossiers traités ayant fait l'objet d'une invitation à payer fin de l'année 2013 et honorée en 2014.