Service Public
Fédéral
**FINANCES**

WWW.FIN.BELGIUM.BE

# SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

## RAPPORT ANNUEL 2017

# CONTENU


**PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES** 5

1 INTRODUCTION 6

2 HISTORIQUE 7

*2.1 Commission des accords fiscaux préalables* 7

*2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1er alinéa, CIR 92)* 7

*2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession* 7

*2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)* 7

*2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)* 8

3 SYSTEME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES 10

*3.1 Définition* 10

*3.2 Délai d'introduction et de décision* 10

*3.3 Cas exclus* 11

*3.4 Matières exclues* 11

*3.5 Durée de la decision anticipée* 12

4 DESCRIPTION FONCTIONNELLE 13

*4.1 Service compétent* 13

*4.2 Pouvoir de décision* 13

*4.3 Traitement des demandes* 13

*4.3.1 Généralités* 13

*4.3.2 Système de "prefiling meetings"* 14

*4.3.3 Les demandes d'obtention d'une  ecision anticipée en matière fiscale* 14

*4.3.4 Organigramme du SDA* 15

*4.3.5 Collaborateurs* 15

*4.3.6 Publication des décisions* 15

*4.3.7 Avenants* 16

5 DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTERÊT PARTICULIER 17

*5.1 Contributions directes* 17

*5.1.1 Droits d'auteur* 17

*5.1.2 Frais propres à l'employeur* 17

*5.1.3 Plan de warrants* 17

*5.1.4 Avantage social* 18

*5.1.5 Revenu divers* 19

*5.1.6 Tax shelter* 20

*5.1.7 Déduction RDT* 21

*5.1.8 Etablissement stable* 21

*5.2 TVA* 23

*5.3 Droits d'enregistrement et droits de succession* 24

6 OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES 27

*6.1 Contributions directes* 27

*6.1.1 Taxe Caïman* 27

*6.1.2 Droits d'auteur* 29

*6.1.3 Avantage de toute nature véhicule* 32

*6.1.4 Options sur actions* 32
*6.1.5 Achat scindé – Usufruit* 33
*6.1.6 Avantage social* 33
*6.1.7 Frais professionnels* 34
*6.1.8 Apport de l'universalité des biens* 34
*6.1.9 Revenus divers – Plus-value sur la vente de monnaies virtuelles* 36
*6.1.10 Revenus divers – Qualification* 36
*6.1.11 Plus-value sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé* 37
*6.1.12 Restructurations – Scission* 38
*6.1.13 Transfer pricing* 40
*6.1.14 Changement de contrôle* 40
*6.1.15 Conventions préventives de la double imposition* 41
*6.2 TVA* 42
*6.3 Droits d'enregistrement et droits de succession* 43
7 APERÇU DES RAISONS DE LA RÉNONCIATION 46
8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES 47
*8.1 Introduction* 47
*8.2 Présentation quantitative* 47
*8.3 Présentation par nature des décisions* 48
*8.4 Délai de décision* 50
*8.5 Aperçu des échanges de rulings 2017* 50

**PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX RÉGULARISATIONS** **51**
1 CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater 52
2 STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater 53

# PARTIE 1
# 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'article 250bis, CIR (remplacé par l'article 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'article 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de Greffe (C. Enreg.) et à l'article 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 (ARTICLE 345, § 1, 1ER ALINÉA, CIR 92)

- les opérations visées aux article 46, § 1, 1er alinéa, CIR 92, article 211, § 1, 1er alinéa, CIR 92, article 269, § 1, 6ème alinéa, CIR 92, article 344, § 2, CIR 92, répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ;
- les pertes professionnelles visées à l'article 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'article 203, CIR 92 ;
- pour l'application de l'article 344, § 1, CIR 92, la qualification juridique répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ;
- une prise ou un changement de contrôle d'une société, visé aux articles 207, alinéa 3 ou 292 bis, alinéa 3, CIR 92, répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

### 2.1.2 ACCORDS RELATIFS AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

- pour l'application respective des articles 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'article 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; article 345, CIR 92).

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission :

- l'examen des demandes de décision anticipée au sens de l'article 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'article 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'article 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'AR 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'AR 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'AR du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003) ;

- l'AM 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'article 7 de l'AR du 30.1.2003 ont été supprimés :

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'AR du 4.4.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;

- le Service des décisions anticipées, institué par l'article 2 de l'AR du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 19.6.2003).

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 (Luc BATSELIER, Véronique TAI, Luc VAN BRANTEGHEM et José VILAIN).

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.

L'AR du 16.04.2015 (MB 17.06.2015) désignant le nouveau Collège (Steven VANDEN BERGHE, Luc SALIEN, Guido GIROULLE, Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE).

L'AR du 29.02.2016 (MB 19.04.2016) désignant Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE comme membres du Collège à partir du 1 mai 2015.

Un arrêt du Conseil d'Etat du 28.04.2017 avait annulé l'arrêté de nomination des trois membres francophones du Collège.

L'AR du 02.07.2017 désignant Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE comme membres du Collège à partir du 1 juillet 2017 (MB 06.07.2017).

# 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 complexité 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 par 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

L'article 22 de la Loi stipule qu'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'AR du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3ème édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'article 22, 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

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

site web : www.ruling.be

Une demande peut également être introduite 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 à la situation prévalant avnt le 1er janvier 2005, le SDA traite lui-même depuis cette date, toutes les demandes et ce en toute autonomie.

Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13.08.2004.

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 sur des opérations engagées;
- de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la future 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 de décision du SDA dans le cadre de la procédure de prefiling.

Le SDA souhaite attirer l'attention sur le fait que les prefilings ou les demandes qui ne sont pas précédées d'un prefiling, concernant des opérations qui produisent des effets fiscaux dans une déclaration à l'impôt des sociétés devantêtre introduite fin septembre au plus tard, doivent parvenir fin avril au plus tard au SDA de sorte qu'une décision puisse encore être délivrée avant la date limite d'introduction de la déclaration à l'impôt des sociétés.

### 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) ou par e-mail.

Les demandes sont confiées par le Président à une équipe composée d'un coordinateur et d'un ou plusieurs collaborateurs en fonction des matières à traiter, sous la supervision du 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 coordinateur et 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, coordinateur, 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 coordinateur et le titulaire du dossier sont souvent présents 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 pour le traitement du dossier.

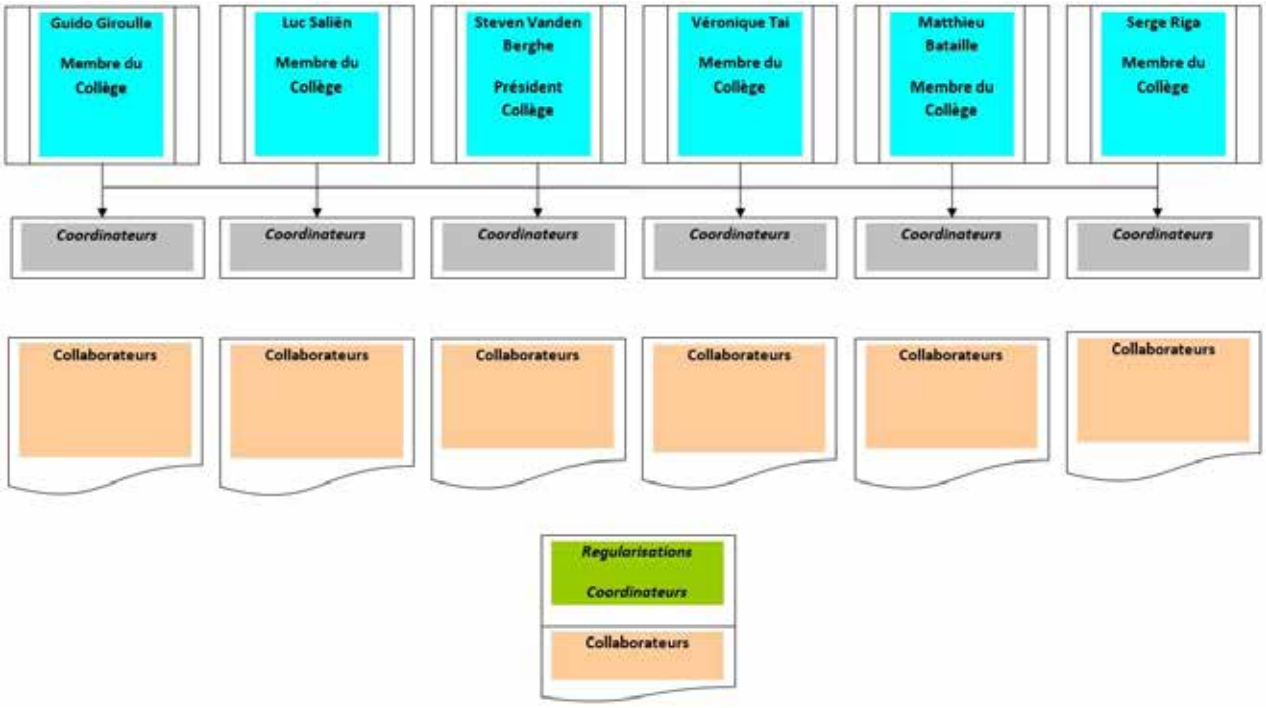
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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 et le coordinateur. 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 inscrit à l'ordre du jour du Collège.

Le Collège se réunit chaque semaine, 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




### 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 31.12.2017 :

| Néerlandophones | | Francophones | |
|---|---|---|---|
| Contributions directes | 48 | Contributions directes | 33 |
| TVA | 4 | TVA | 2 |
| Documentation patrimoniale | 4 | Documentation patrimoniale | 2 |
| Douanes et accises | 0 | Douanes et accises | 2 |
| Niveau C | 7 | Niveau C | 5 |
| **Total :** | **63** | **Total :** | **42** |

### 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 (article 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 (Fisconetplus https ou par le biais de notre site Internet www.ruling.be).

Depuis 2015, toutes les décisions sont publiées individuellement contrairement aux années précédentes où des décisions étaient encore publiées sous forme collective.

Depuis 2017, le SDA publie aussi régulièrement sur son site internet des lettres d'information permettant aux contribuables et conseillers de rester informés.

### 4.3.7 AVENANTS

Le Collège du SDA a décidé que toute demande écrite d'avenant à une décision anticipée fera l'objet d'une réponse écrite du SDA, même si le contribuable se désiste de sa demande d'avenant. Le Collège du SDA a en effet constaté à plusieurs reprises que des contribuables introduisent une demande écrite d'avenant relative à une décision anticipée obtenue auparavant, et qui, lorsqu'ils pressentent que le point de vue du SDA ne va pas dans le sens souhaité souhaitent se désister de cette demande d'avenant.

Le Collège du SDA a dès lors décidé que les demandes écrites d'avenant ayant pour objet soit d'apporter des informations complémentaires à une situation ou à une opération initiale, soit de communiquer que des éléments essentiels de l'opération n'ont pas été réalisés de la manière décrite par le demandeur dans sa demande initiale de décision anticipée, feront l'objet d'une réponse écrite du Collège du SDA.

Ce qui implique évidemment que le service de contrôle compétent sera, tout comme pour la décision anticipée concernée, informé de la réponse donnée par le Collège à la demande d'avenant.

# 5. DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTÉRÊT PARTICULIER

## 5.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

### 5.1.1 DROITS D'AUTEUR

**Droits d'auteur (DA 2016.552)**

La demande vise à obtenir la confirmation que les indemnités que la SA X payera à ses employés actuels et futurs et employés indépendants pour la cession des droits d'auteur sur les œuvres qu'ils ont créées, peuvent être considérées comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR92.

La SA X apporte son assistance à sa clientèle lors de la réalisation d'idées novatrices, plus précisément l'outsourcing de R&D pour l'innovation de produit et de procédé.

Vu que la SA X est impliquée dans la phase de recherche préalable sur l'innovation de produit et de procédé, il s'avère que les indemnités que la SA X perçoit de sa clientèle ont plutôt trait à des informations techniques et prototypes qu'à des œuvres protégées par le droit d'auteur qui seraient créées pendant ce processus.

Par conséquent, les indemnités que la SA X payera à ses employés actuels et futurs et employés indépendants pour la cession des droits d'auteur sur les œuvres qu'ils ont créées, ne peuvent pas être considérées comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR92 dans leur chef.

### 5.1.2 FRAIS PROPRES À L'EMPLOYEUR

**Frais propres à l'employeur – Dirigeant d'entrprise (DA 2016.896)**

Suite à la constatation de certains « doubles emplois », le SDA décide que les remboursements forfaitaires de frais par une société professionnelle (management ou autre, unipersonnelle ou autre) à son ou ses gérants, actionnaire(s) unique(s) ou majoritaires, se limiteront à :

- pour les frais de parking inférieurs ou égaux à 10 €, à un montant mensuel de 15 € ;
- pour les frais de car wash, et pour autant qu'il s'agisse d'un véhicule de la société, utilisé principalement à usage professionnel, à un montant mensuel de 15 € ;
- pour les frais de représentation inférieurs ou égaux à 5 €, à un montant mensuel de 20 €.

Le remboursement de frais non visés ci-avant peut toujours être octroyé sur base de pièces justificatives, étant bien entendu que les frais forfaitairement fixés ci-avant ne peuvent faire l'objet d'un quelconque remboursement sur base de pièces justificatives.

### 5.1.3 PLAN DE WARRANTS

**Plan de warrants – Indemnité de licenciement (DA 2016.420/avenant)**

Des clarifications sont apportées à la décision quant à la question de savoir si l'octroi de warrants dans les situations visées ci-dessous implique ou non un usage impropre:

*Première situation*: Un travailleur licencié/démissionnaire doit prester un préavis et, du fait de son occupation, a encore droit à certains bonus après la notification de son licenciement/démission mais avant la fin effective de son contrat de travail.

*Deuxième situation*: Dans un système de bonus différé, certains travailleurs peuvent encore avoir droit à un bonus (ou à des warrants qui remplacent ce bonus) après la fin effective de leur contrat de travail. Les travailleurs pensionnés ou prépensionnés appartiennent à cette catégorie.

*Troisième situation*: Un travailleur licencié, à qui une indemnité légale de licenciement a été payée, peut encore percevoir des warrants dans le cadre du licenciement pour autant que ces warrants soient payés « on top of » l'indemnité légale de licenciement par l'employeur et pas en conversion d'une partie de cette indemnité.

*Quatrième situation*: le contrat de travail se termine autrement que par le licenciement, à savoir :

- une résiliation de commun accord, (qui, par conséquent, s'opère sans indemnité de dédit) ;
- une pension anticipée qui se fait par résiliation de commun accord ou par démission par l'employé ;
- la fin du contrat pour raison médicale. Le contrat prend fin si l'employé est définitivement incapable de poursuivre la relation de travail.

A la lecture de l'exposé des motifs de la loi du 26 mars 1999 (Chambre des Représentants, DOC 1912/1 – 1998/1999 page 7), l'intention initiale du législateur était de « lier davantage les managers ainsi que les collaborateurs à la croissance future de l'entreprise et de les inciter à y contribuer ». La fidélisation de collaborateurs compétents et motivés était donc clairement recherchée.

Le licenciement ou plus généralement la cessation de toute relation professionnelle met un terme à la motivation ou la fidélisation des employés.

En conséquence, l'octroi de warrants dans les 4 situations visées ci-dessus est susceptible d'être constitutif d'un usage impropre.

Néanmoins, dans les 2 premières situations, le refus d'octroyer des warrants pourrait conduire à une discrimination entre employés licenciés/démissionnaires et les autres employés. En effet, l'octroi des warrants constitue une alternative au paiement d'un bonus auquel tant les employés licenciés/démissionnaires que les autres ont droit à la suite de la réalisation d'objectifs déterminés.

Il peut dès lors être admis que ces 2 situations visées ne constituent pas un usage impropre par la société (employeur) qui octroie les warrants.

Les troisième et quatrième situations constituent par contre un usage impropre par la société (employeur) qui octroie les warrants.

### 5.1.4 AVANTAGE SOCIAL

**Cas 1 : Avantage social exonéré – la fourniture gratuite de noix, d'amandes, de graines et de fruits secs (DA 2017.428)**

Le demandeur est une société qui vend des noix, des amandes, des graines et des fruits secs et des mélanges de ces fruits via webshop. Les produits sont proposés à la vente dans un panier cadeau rempli de petits emballages. Les employeurs introduisent une commande. La livraison se fera une fois par mois par un service de courrier. Il faut commander le nombre souhaité de paniers pour que l'employeur puisse mettre à disposition de tous les employés un sachet de 40 grammes de noix ou de mélanges de noix par jour ouvrable.

D'après la circulaire n°Ci.RH.242/618.836 du 06.08.2012, la fourniture gratuite de fruits peut être considérée comme un avantage social exonéré conformément à l'article 38, § 1, alinéa premier, 11°, CIR 92.

Dans la circulaire, il s'agit donc de fruits mis à la disposition des employés pour une consommation immédiate pendant les heures de travail et sur le lieu de travail.

Les fruits offerts gratuitement par l'employeur à ses employés sous quelque forme que ce soit (paniers de fruits, grandes quantités de fruits, etc,...) en vue d'être consommés à la maison en famille, ne sont pas visés par ce régime particulier.

D'après certains conseils en matière de santé, les noix (par exemple les amandes, noix de cajou ou les noix) auraient un effet protecteur contre les maladies cardio-vasculaires. Une poignée (30 à 40 grammes) de noix, graines ou de légumineuses par jour suffirait déjà à bénéficier d'effets positifs sur la santé.

La fourniture de noix, d'amandes, de graines, de fruits secs et les mélanges de ces fruits pour une consommation immédiate durant les heures de travail sur le lieu de travail peut être également considérée comme un avantage social exonéré au sens de la circulaire susmentionnée.

En raison du mode d'emballage en portions individuelles, les produits sont toutefois très faciles à transporter. Cela facilite la consommation de ces produits en cercle familial, ce qui ne relève pas du champ d'application de la circulaire précitée. Un même risque n'est toutefois pas non plus à exclure en cas de mise à disposition de « fruit frais ». L'employeur doit en ce sens également veiller à ce que les règles d'application de la circulaire susmentionnée soient respectées.

Un système consistant en des commandes individualisées (ex. emballages hebdomadaires ou mensuels individuels) par employé, ne relève pas du champ d'application de la circulaire précitée.

Conformément aux dispositions de l'article 38, § 1, alinéa premier, 11°, CIR 92, la fourniture gratuite de noix, d'amandes, de graines et de fruits secs par l'employeur au personnel comme en-cas pendant les heures de travail peut être considérée comme un avantage social exonéré si les conditions reprises dans la circulaire n° Ci. RH.242/618.836 (AGFisc n° 27/2012) du 6 août 2012 sont respectées.

Par dérogation à l'article 53, 14°, CIR 92, les frais supportés par l'employeur peuvent être entièrement déduits à titre de frais professionnels.

**Cas 2: Avantage social exonéré – Examen médical (DA 2017.365)**

Le SDA a confirmé dans le cas présent que :

- l'octroi une fois tous les trois à cinq ans par la société « X », d'un bilan médical (d'une valeur de 350 EUR) à une partie de son personnel, peut être considéré comme un avantage social au sens de l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 11°, b CIR92 ;

- en vertu de l'article 53, 14° CIR92, l'octroi de cet avantage social ne constitue pas des frais professionnels déductibles.

### 5.1.5 REVENUS DIVERS

**Revenus divers – Plus-value sur la vente de Bitcoins – Qualification (DA 2017.852)**

Dans le cadre de ses études, un étudiant a développé une application informatique pour l'achat et la vente automatiques de Bitcoins. Grâce à ces opérations d'achat et de vente automatiques, il a réalisé des bénéfices.

Le SDA a décidé que les plus-values que le demandeur réalise sur la vente de Bitcoins au moyen d'une application qu'il a lui-même développée, ne doivent pas être considérées comme des revenus professionnels au sens de l'article 23 du CIR 92, mais vu le caractère spéculatif, sont imposables à titre de revenus divers conformément à l'article 90,1° du CIR 92.

Le SDA évaluera chaque prefiling ou demande au cas par cas. Sur la base des prefilings et des demandes déjà introduits, le SDA estime cependant que les investissements en monnaies virtuelles possèdent généralement un caractère spéculatif et par conséquent, que les revenus provenant de ces investissements constituent des revenus divers conformément à l'article 90, 1°, du CIR 92 (ou des revenus professionnels lorsque les revenus sont réalisés dans le cadre d'une activité professionnelle).

### 5.1.6 TAX SHELTER

**Tax Shelter (DA 2017.050)**

Par rapport aux anciennes décisions Tax Shelter dans le secteur audiovisuel, les principales nouveautés sont :

- La répartition entre les dépenses directement liées et non directement liées à la production, des rémunérations des différentes fonctions de producteur :

  - Constituent notamment des dépenses directement liées à la production et à l'exploitation de l'œuvre éligible les rémunérations payées au manager de la production, au coordinateur post-production et au producteur exécutif ;

  - Constituent notamment des dépenses non directement liées à la production et à l'exploitation de l'œuvre éligible les rémunérations payées ou attribuées aux producteurs délégués, co-producteurs, producteurs associés ou autres non visées au article 194ter, §1, 8°, CIR 92 tant qu'elles s'inscrivent dans le plafond des 18% ; et qu'elles correspondent à des prestations effectives.

    Il y a lieu de remarquer que la fonction de producteur délégué englobe : « la recherche de sources de financement jusqu'à la finalisation de l'œuvre audiovisuelle et la promotion de celle-ci en vue de sa commercialisation ».

    Pour cette raison, le Service des décisions anticipées estime que la commission d'intermédiation qui sera payée à l'intermédiaire éligible est visée à l'article 194ter, §1er, al 1er, 9° dernier alinéa et fait dès lors partie de ces rémunérations plafonnées à 18% des dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique.

- La loi ne prévoit pas une possibilité de recours systématique au délai de 6 mois (visé à l'art. 194ter,§1, dernier al., CIR92) antérieur à la date de signature de la convention cadre, mais un recours justifié.

  Le fait de recourir tardivement à la recherche de fonds ne peut être admis comme justification. Ainsi, dans le cas où des conventions cadres ont été conclues pour couvrir des dépenses belges de postproduction, mais que finalement la postproduction ne se réalise pas en Belgique, il n'est pas possible d'utiliser cette rétroactivité pour valider des dépenses belges antérieures qui auraient été éligibles si les conventions cadres avaient été signées plus tôt.

  Les exemples ci-après peuvent être admis en tant que justification :

  - disponibilité du réalisateur et/ou de comédiens-clés de chefs de postes importants – comme le réalisateur, le chef-opérateur, le manager de production ;

  - saison de tournage nécessaire au respect du scénario ;

  - disponibilités d'installations techniques – comme des studios de tournage – ou de décors importants.

- Le Service des décisions anticipées estime que le principe de remboursement de l'investisseur, dans le cas d'une œuvre éligible qui ne peut se réaliser pour des raisons non couvertes par une assurance, ne pose pas de problème avec l'article 194ter si le remboursement à l'investisseur se limite au remboursement de la totalité des sommes versées par lui et aux intérêts de retard qui lui seront applicables.

  L'investisseur devra comptabiliser l'extourne de l'exonération fiscale obtenue temporairement dès le moment où il sera informé par le producteur ou le producteur délégué qui sera repris dans la convention cadre.

  L'investisseur devra également avoir égard aux intérêts de retard prévus à l'article 194ter §7, al5 CIR 92.

### 5.1.7 DÉDUCTION RDT

**RDT – La Sicar Luxembourgeoise (DA 2017.184)**

Dans ce dossier, nous retiendrons essentiellement que :

- Le demandeur est une SICAR Luxembourgeoise qui qualifie comme une société d'investissement au sens de l'article 2, § 1er, al. 1, 5°, f, du CIR92 ;

- Les règles de distribution et de ventilation de revenus prévues à l'article 203, §2, al.2 du CIR92 peuvent s'apprécier par classe d'action (en l'espèce une classe d'action, spécifiquement créée pour les besoins de la fiscalité belge, privilégiant la distribution des bénéfices via la distribution de dividendes ordinaires).

- La règle de distribution annuelle d'au moins 90% des revenus recueillis, déduction faite des rémunérations, commissions et frais de l'article 203, §2, al.2 du CIR92 porte sur les revenus réellement perçus à l'exclusion des plus-values latentes.

- Sur la qualification de « bons » ou « mauvais » revenus, le texte actuel de l'article 203, §2, al.2 du CIR92, de par sa référence à l'article 192, §1er du CIR92, a pour conséquence que les sociétés d'investissement sont concernées par le délai de détention d'un an qui figure à l'article 192, §1er du CIR92 dans le cadre de la ventilation à fournir entre « bons » et « mauvais » revenus. Conséquences, selon le SDA :

  - dans le cadre de la politique de distribution annuelle des revenus, il est entendu que les dividendes recueillis sur des participations détenues depuis moins d'un an constituent des « bons » revenus, mais que les plus-values qui auraient été réalisées sur des actions détenues depuis moins d'un an doivent être considérées comme des « mauvais » revenus ;

  - dans le cadre d'un rachat ou d'une liquidation, il est entendu que les dividendes recueillis de participations détenues depuis moins d'un an constituent des « bons » revenus, mais que les plus-values qui auraient été réalisées sur des actions détenues depuis moins d'un an doivent être considérées comme des « mauvais » revenus. Toutefois, en cas de rachat, il n'est pas tenu compte de la condition de détention d'un an inscrite à l'article 192, § 1er du CIR92, pour les plus-values latentes dès lors que la décision de demander le rachat des actions relève de la seule volonté de l'investisseur.

- La plus-value que l'investisseur soumis à l'ISoc peut réaliser sur les actions de la SICAR Luxembourgeoise demanderesse en les vendant sur le marché secondaire pourra, sur base de l'article 192, §1er du CIR92, faire l'objet d'une exonération proportionnelle à concurrence des « bons » revenus qu'elle contient. La ventilation qui doit être faite à cette occasion est identique à celle prévue à l'article 203, §2, al.2 du CIR92 pour le rachat d'actions propres par la SICAR.

### 5.1.8 ETABLISSEMENT STABLE

**Cas 1: Centralisation des activités opérationnelles et des activités holding régionale dans une société située à Dubaï par une société résidente (DA 2016.791)**

Une participation dans une société du groupe établie à Dubaï est transférée par la société mère étrangère à la société résidente et demanderesse X par un apport en nature à la valeur du marché, et est ensuite immédiatement allouée à un établissement stable à Dubaï sur la base d'une décision formelle du conseil d'administration du demandeur.

Il ressort de la motivation fournie par le demandeur que l'établissement stable dispose de suffisamment de personnel et d'espace de bureaux. De plus, suffisamment de « significant people functions » sont regroupées sur place pour pouvoir diriger les activités opérationnelles dans la région concernée, et pour pouvoir exercer les fonctions d'actionnaires relatives aux participations allouées à l'établissement stable.

Pour autant que les autorités fiscales étrangères estiment que les activités susmentionnées donnent aussi lieu à la naissance d'un établissement stable, l'établissement stable peut aussi être reconnus à des fins fiscales belges.

Selon le demandeur, toutes les fonctions ayant trait à la gestion de la participation sont organisées au niveau de l'établissement stable, de sorte que la participation dans l'entité du groupe peut être considérée comme étant effectivement liée à l'établissement stable, et que les futurs distributions de dividendes peuvent être imputées à l'établissement stable étranger de la société X conformément aux articles 7, § 1er et 10, § 6 de la convention préventive de la double imposition.

En ce qui concerne les futures distributions de dividendes, l'article 23, §2, a) de la convention préventive de la double imposition exige que le bénéfice qui est attribué à l'établissement stable soit taxé à l'étranger (sur la base du régime généralement applicable à de tels revenus), afin que ce bénéfice puisse être exonéré au niveau du siège principal belge. En l'occurrence et à cet égard, il n'est pas pertinent que ces bénéfices ne sont pas effectivement taxés à l'étranger, étant donné que l'exonération est explicitement prévue par la législation interne de l'État source. Les bénéfices qui sont réalisés au niveau de l'établissement stable à l'étranger, et qui y sont imputables, sont ainsi taxés à l'étranger au sens de l'art. 23, §2 a) de la convention préventive de la double imposition. Dans ces circonstances, la Belgique doit exonérer ces bénéfices au niveau de la société X.

La transaction concernée entre dans le cadre de l'élargissement du rôle de la société X en tant que quartier général de la zone EMEA. De ce fait, le groupe espère éliminer certaines inefficiences qui ont résulté de la direction des différents pays et régions concernés à partir de la société mère A.

Ainsi, il n'y a pas de dérogation en organisant le quartier principal régional, chargé des opérations à l'étranger, via un établissement stable de la société X. En effet, le groupe Y préfère travailler avec des établissements stables là où cela est possible, et on peut s'attendre à ce que l'utilisation de tels établissements augmentera encore à l'avenir. En ce qui concerne les opérations du groupe à l'étranger, les fonctions holding seront centralisées au niveau de l'établissement stable de la société X, tandis que l'entité du groupe locale se chargera de ses activités opérationnelles. Pour autant que cela soit possible, les différentes entités opérationnelles du groupe à l'étranger seront intégrées dans l'entité du groupe locale ou seront poursuivies via un établissement stable de cette entité du groupe, de sorte que l'entreprise ne doive plus détenir de participation dans d'autres entités. De plus, à terme, les « significant people functions » nécessaires seront regroupées au niveau de l'établissement stable. Ainsi, le pouvoir décisionnel final relatif aux fonctions d'actionnaires sera détenu par le personnel lié à l'établissement stable. Le siège principal de la société X en Belgique dirigera le management régional pour appliquer la stratégie régionale et globale et pour faire rapport des résultats de toutes les régions combinées à la société mère.

Vu ce qui précède, le Collège du SDA décide que :

- l'allocation d'une participation étrangère, par la société X à son établissement stable localisé à Dubaï, ne conduit pas à l'imposition d'une plus-value conformément aux art. 24 et 192 du CIR 92 ;

- pour autant que les autorités fiscales de Dubaï estiment que la succursale à Dubaï peut être qualifiée d' « établissement stable » au sens de l'art. 5 de la Convention entre le Royaume de Belgique et les Émirats arabes unis tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, cette succursale peut être considérée comme un établissement stable à des fins fiscales belges ;

- les futures distributions de dividendes à l'établissement stable à Dubaï font partie du bénéfice de l'établissement stable au sens des art. 7, §1er et 10, §6 de la « convention préventive de la double imposition » ;

- les bénéfices qui sont réalisés par l'établissement stable à Dubaï et qui peuvent être attribués à cet établissement stable, sont exonérés en Belgique dans le chef de la société X, conformément à l'art. 23, §2 a) de la convention préventive de la double imposition ;

- le choix des différents opérations se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus au sens de l'art. 344, §1er, 3e alinéa du CIR 92.

**Cas 2: Convention préventive de la double imposition – Travaail à domicile – Absence d'établissement stable (DA 2017.0083)**

La demande vise à obtenir la confirmation de l'absence d'établissement stable en Belgique dans le chef des sociétés du groupe Z suite au travail à domicile autorisé à certains travailleurs, résidents fiscaux belges, et ce conformément à la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le pays de résidence des sociétés (ci-après P).

Dans la situation présentée par le groupe Z, les employés de ces sociétés ne pourront travailler à domicile qu'un jour par semaine avec un maximum de 45 jours par an. Ces travailleurs disposeront toujours d'un bureau en P où leur activité devrait être majoritairement exercée. Les employés peuvent travailler pour leurs clients à domicile mais il est strictement interdit par la charte de travail à domicile de travailler sur / ou de conclure des contrats à domicile. Il est également fait expressément mention de cette interdiction sur l'addendum au contrat de travail qui doit être signé par l'employé qui souhaite volontairement adhérer à la politique de travail à domicile.

Dans un tel scénario (activité accessoire et intermittente au domicile du travailleur en Belgique et réel bureau en P où l'activité principale du travailleur est exercée), il peut être conclu que les sociétés n'auront pas d'établissement stable en Belgique.

## 5.2 TVA

**Cas 1: Irrecevabilité (DA 2015.729)**

L'autorité publique compétente a lancé un marché public pour l'assainissement et la reconversion de terrains en friche. Le demandeur du dossier de ruling s'est porté candidat et a introduit une offre. Pendant le traitement du dossier de ruling, le projet a été attribué à une autre partie. De ce fait, la demande de ruling est devenue théorique. Le demandeur souhaite contester l'attribution et utilisera éventuellement la décision anticipée dans la discussion juridique.

Le Collège du SDA décide qu'aucune décision anticipée ne peut être prise étant donné le caractère hypothétique de la demande de ruling. En raison de l'attribution du projet à une autre partie, le demandeur ne dispose plus d'un intérêt suffisant. Une décision anticipée ne peut pas être délivrée lorsqu'elle n'a pas d'autre but que de contester l'attribution d'un projet.

**Cas 2: Taux de 12% pour le logement social (DA 2017.701)**

La rubrique X, § 1er, A), du tableau B de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 prévoit notamment l'application du taux réduit de 12 % aux livraisons de biens visés à l'article 1er, § 9, du CTVA, qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du CTVA, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale. Les livraisons de biens visées concernent entre autres les logements privés qui sont livrés et facturés aux provinces, aux sociétés intercommunales, aux communes, aux centres publics intercommunaux d'action sociale, aux centres publics d'action sociale et aux sociétés holding mixtes à majorité publique et qui sont destinés à être donnés en location par ces institutions ou ces sociétés.

Lorsqu'un centre public d'action sociale achète un appartement pour l'affecter au logement de candidats réfugiés et qu'il perçoit pour ce faire une intervention financière forfaitaire de FEDASIL qui est fonction de la (ou des) personne(s) hébergée(s) (adulte, mineur accompagné ou mineur non accompagné), du nombre de personnes hébergées et de l'occupation effective ou non du logement, le SDA estime que les conditions de la rubrique X, § 1er, A), précitée sont satisfaites et que la livraison de cet appartement au CPAS peut bénéficier du taux réduit de 12 %.

**Cas 3: Constitution de droits réels – Droit à déduction (DA 2017.942)**

Lorsqu'il constitue un droit réel sur un bâtiment neuf, un assujetti bénéficie de la déduction totale de la TVA grevant les frais de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment si le prix réclamé pour ce droit réel atteint au moins 97,5% du prix de construction en pleine propriété/ou du prix d'achat, en ce compris, le cas échéant, la valeur vénale des constructions existantes et le coût de leur démolition éventuelle, hors prix d'acquisition du terrain, dans la mesure où le droit réel est établi pour une période égale ou supérieure à 10 ans. Lorsque le prix réclamé pour le droit réel n'atteint pas ce pourcentage, la déduction de la taxe en amont est fixée en fonction du rapport entre ce prix de vente et le prix de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment en pleine propriété (v. Manuel de la TVA, n° 161).

En application de cette pratique administrative, une institution publique souhaitait constituer un droit réel sur un bâtiment qu'elle venait de rénover, au profit d'une autre institution publique qui lui est liée, pour un prix atteignant plusieurs fois la valeur vénale du bâtiment après rénovation. Dans la mesure où ce prix ne se justifiait pas économiquement (en toute logique, le prix d'un droit réel d'une durée limitée ne peut qu'être inférieur à la valeur de la pleine propriété du bien sur lequel le droit est concédé) et que ce prix n'était donc motivé que par des considérations fiscales (la déduction totale des taxes ayant grevé les travaux de rénovation effectués au bien concerné), le SDA a estimé que pour pouvoir rendre une décision positive, le prix du droit réel ne pouvait dépasser la valeur vénale du bien concerné telle que déterminée par les services compétents en la matière et que le droit à déduction de l'institution publique concédant le droit réel serait limité en fonction du rapport existant entre le prix du droit réel (au maximum, la valeur vénale de la pleine propriété) et la somme du prix d'acquisition du bâtiment avant travaux majoré du coût des travaux de rénovation effectués à ce bâtiment.

## 5.3 DROITS D'ENREGISTREMENT ET DROITS DE SUCCESSION

**Cas 1: Constitution d'une joint-venture immobilière (DA 2017.851)**

Une société immobilière réglementée (ci-après S.I.R.) souhaite poursuivre la croissance de son portefeuille immobilier.

En vue de dégager les moyens nécessaires à cette croissance, cette S.I.R. envisage la création d'une joint-venture.

La mise en place de cette joint-venture implique les étapes consécutives suivantes :

- l'apport (ordinaire) par la S.I.R. d'un ou de plusieurs immeuble(s) en faveur d'une nouvelle entité prenant la forme d'une S.I.R.I. (société immobilière réglementée institutionnelle) ;

- la cession par la S.I.R. d'une participation de 50 % dans la S.I.R.I. en faveur d'un tiers investisseur.

Les objectifs économiques de la joint-venture sont les suivants :

- assurer le financement de la croissance du portefeuille immobilier sans devoir nécessairement revendre certains actifs immobiliers ;

- maintenir la croissance du résultat distribuable à l'actionnaire.

Dans son ensemble, l'opération projetée pose principalement la question de l'application éventuelle de la mesure anti-abus prévue à l'article 18, § 2 du C. enreg.

<u>Analyse et décision du SDA</u>

Le SDA décide que l'opération projetée se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éluder les droits d'enregistrement au sens de l'article 18, § 2 du C. enreg.

En l'espèce, des éléments concrets tirés du dossier font apparaître des motifs non fiscaux incontestables qui sont :

- on peut déceler un véritable « affectio societatis » dans le chef de la S.I.R. En effet, la S.I.R. – qui détiendra toujours 50 % des actions de la S.I.R.I. – continuera à partager le risque lié aux immeubles concernés ;

- La mise en place d'une joint-venture immobilière découle indirectement de la loi du 22 octobre 2017 modifiant la loi du 12 mai 2014 relative aux sociétés immobilières réglementées. En effet, constituer une joint-venture immobilière rencontre l'intention du législateur qui est d'appuyer l'organisation de partenariats avec des tiers investisseurs;

- La joint-venture en projet devrait permettre à la S.I.R. de conserver une gestion pleine et entière de son portefeuille immobilier ;

- Il n'est pas question pour la S.I.R. de constituer un véhicule lui permettant de se défaire de certains de ses immeubles. Au contraire, ce dernier continuera – via sa participation dans la S.I.R.I. (50 %) à partager les risques quant aux actifs concernés.

- Il apparaît que la S.I.R. conservera certaines tâches relatives à la gestion immobilière (qu'il accomplira d'ailleurs avec ses équipes de professionnels). Ceci est d'autant plus important s'il s'avère que la gestion immobilière n'est pas le « core business » du tiers investisseur qui entrera en relation avec la S.I.R.

La décision du SDA est subordonnée à l'obligation pour le demandeur de solliciter un avenant du SDA, en cas de cession - postérieurement à l'opération envisagée - du solde ou d'une partie de ses participations dans la S.I.R.I.

**Cas 2: Donations de contrats d'assurance-vie (DA 2016.813)**

Des époux (résidents wallons) sont mariés sous le régime de la communauté réduite aux acquêts.

L'épouse a souscrit en 2004 deux contrats d'assurance-vie, selon la configuration suivante :

- preneur d'assurance : l'épouse ;

- assuré : l'épouse ;

- bénéficiaires : les deux enfants des époux, chacun pour une moitié indivise en pleine propriété.

L'épouse désire faire une donation de la pleine propriété desdits contrats à ses deux enfants. Cette donation porterait sur tous les droits et obligations qui découlent de sa qualité de preneur d'assurance tels qu'ils résultent des articles 169 et suivants de la loi du 4 avril 2014 relative aux assurances.

La donation porterait sur des biens propres à l'épouse mais l'époux interviendrait à l'acte dans le cadre de l'article 224 du Code civil.

<u>Analyse et décision du SDA</u>

La transmission à titre gratuit desdits contrats du vivant du preneur consiste en une donation de tous les droits et obligations que celui-ci détient en sa qualité de souscripteur/preneur.

Les droits et obligations du preneur d'assurance ont une valeur patrimoniale.

La donation de ces droits et obligations est soumise aux droits proportionnels de donation prévus à l'article 131bis du C. enreg. wallon.

Les droits de donation seront liquidés – conformément à l'article 133 du C. enreg. wallon – sur la valeur vénale des biens donnés, étant - en l'espèce - la valeur de rachat des contrats au jour de la donation.

Les biens donnés ayant quitté le patrimoine du donateur irrévocablement, les articles 1, 2 et 15 du C. succ. wallon ne seront pas d'application lors de l'ouverture de la succession de la tête assurée/donatrice.

Alors que les contrats initiaux contenaient une stipulation pour autrui, la donation aura pour effet de transformer cette dernière en stipulation pour soi-même. Par conséquent, lors du décès de la tête assurée/donatrice, le donataire (devenu le nouveau preneur d'assurance suite à la donation) recueillera la prestation d'assurance en vertu d'une stipulation pour soi-même, laquelle n'est pas visée par l'article 8 du C. succ. wallon.

En outre, il n'y aura pas lieu de revoir la taxation opérée lors de cette donation dans l'hypothèse d'une différence de valeur des contrats entre le jour de la donation et le jour du décès de la tête assurée/donatrice.

# 6. OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES

## 6.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

### 6.1.1 TAXE CAÏMAN

**Cas 1: Taxe Caïman – Qualification de fondateur héritier**

*Problématique*

L'objet du « prefiling » concerne la question de savoir si X est qualifié ou pas de fondateur-héritier d'une « Stiftung » de droit liechtensteinois (article 2, §1er, 14°, troisième tiret CIR92).

*Faits*

X est un résident belge qui a été désigné légataire universel de la succession « belge » de A dans le testament de ce dernier qui n'était ni belge, ni résident belge au moment de son décès 20 ans plus tôt. X ne sait pas ce que contenait l'intégralité de la succession et à qui celle-ci était attribuée.

Il y a 30 ans, A a laissé l'établissement liechtensteinois (Anstalt) « Y » créer la « Stiftung » de droit liechtensteinois « Z ». Peu de temps après la création, A a cédé le patrimoine à cette « Stiftung ». Ce patrimoine est uniquement constitué d'un compte/portefeuille auprès d'une banque étrangère. X est l'un des bénéficiaires de cette « Stiftung ». Chaque année, X a droit à une rente viagère d'un montant fixe indexé à payer par la « Stiftung ». Cette rente viagère est effectivement payée depuis le décès de A.

La première année après le décès de A, X a reçu pour la première fois un paiement de la rente viagère, qui a ensuite eu lieu chaque année jusqu'à l'année de revenus 2013 incluse. Le paiement a à chaque fois trait à l'année qui précède l'année pendant laquelle ces paiements sont effectuées (en appliquant et en calculant l'indice des prix). Les paiements susmentionnés ont fait l'objet d'une restitution auprès de l'Inspection spéciale des impôts. Ces paiements ont été qualifiés de rente viagère au sens de l'article 17, §1er, 4° du CIR 92. Pendant l'année de revenus 2014, aucun paiement effectif n'a eu lieu étant donné que le « Stiftungsrat » attendait que la restitution soit arrondie.

*Opération envisagée*

En 2015, un certain nombre de paiements, sur lesquels le précompte mobilier a été retenu à hauteur de 25 %, ont eu lieu (via un compte en banque belge).

*Point de vue du SDA*

La « Stiftung » est qualifiée de construction juridique de type 2 au sens de l'article 2, §1er, 13°, b) du CIR92.

Conformément à l'article 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR 92, les personnes physiques héritant directement ou indirectement après le décès de personnes qualifiées de fondateur d'une construction juridique - en l'espèce A - seront également qualifiées de fondateurs de cette construction juridique. L'exposé des motifs du projet de loi-programme (projet de loi-programme, Doc. parl. Chambre, 2015, n° 1125/001, 40) stipule ce qui suit en la matière : « On attire l'attention sur le fait que par héritiers au sens de la définition de fondateur visé à l'article 2, § 1er, 14°, troisième tiret, du CIR 92, on entend toutes les personnes physiques présentes à la succession du fondateur originaire, que ces personnes soient héritières réservataires, légataires universels ou légataires particuliers d'un héritage. ».

Étant donné qu'A a institué X comme légataire universel de sa succession « belge » par testament international, il y a lieu de conclure que X est qualifié de fondateur-héritier (art. 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR92).

Conformément à l'article 5/1, §1er, 5e alinéa du CIR 92 « chaque fondateur visé à l'article 2, § 1er, 14°, troisième tiret, est imposable en proportion de sa part dans la construction juridique ou, à défaut de pouvoir établir celle-ci, en proportion de ses droits dans la succession du fondateur auquel il se substitue ». « Les présomptions de répartition de revenus opérées conformément aux dispositions du présent paragraphe peuvent être réfutées par tout fondateur pour autant qu'il soit démontré à quelle autre personne et dans quelle proportion le revenu perçu par la construction juridique doit être attribué. Si ces preuves ne peuvent pas être fournies à suffisance, les revenus

de cette construction juridique restent imposables dans le chef des fondateurs et le cas échéant, des tiers bénéficiaires » (article 5/1, §1er, 6e alinéa du CIR92). Cependant, étant donné que X ignore à qui la succession étrangère (autrement dit, universelle à l'exception de la Belgique) de A a été attribuée ni de quoi elle était constituée, X ne peut fournir cette preuve contraire.

Le SDA estime que X est qualifié de fondateur-héritier de la « Stiftung » et que tous les revenus de la construction juridique sont imposables dans le chef de X pour défaut de preuve contraire.

**Cas 2: Taxe Caïman – Intérêts capitalisés**

Madame X est bénéficiaire des rentes viagères périodiques d'une société BVI (British Virgin Islands) déjà créée de fait dans le Jersey (« Jersey-CO ») dont un « irrevocable discretionary trust » à Jersey possèdent toutes les actions (et l'unique patrimoine).

Madame X et ses fils A et B (non-résidents) sont les uniques bénéficiaires de ce trust, ainsi qu'un organisme caritatif. Selon les statuts, ils n'ont aucun droit aux distributions issues du trust, ni aux distributions issues de la Jersey-Co. Aucune distribution n'a encore été faite pour le trust.

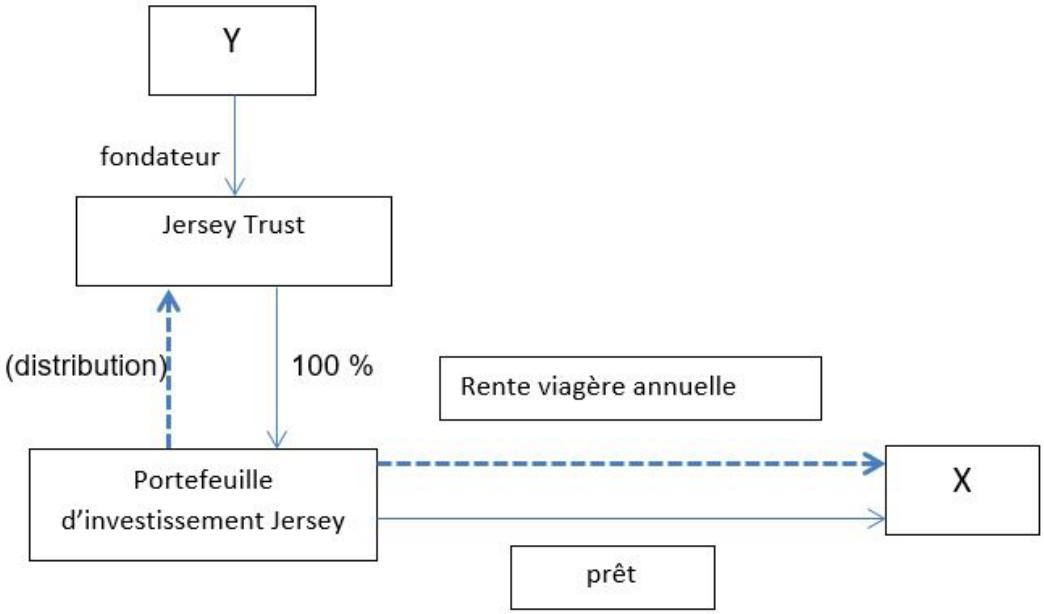
L'ex-conjoint de madame X, monsieur Y (décédé), a conclu trois contrats de rente viagère avec la Jersey-Co.

Le trust a été créé par une société (service provider) établie à Jersey, qui agit également comme fiduciaire. Cette fiduciaire a acheté une société BVI qui était déjà établie de fait à Jersey (la Jersey-Co) dont les actions ont ensuite été apportées dans le trust. Madame X et ses fils n'ont jamais introduit d'argent ou d'actifs dans le trust ou dans la Jersey-Co.

Dans le cadre des contrats de rentes viagères, monsieur Y a transféré certaines primes uniques à la Jersey-Co. Monsieur Y a déjà déclaré les rentes viagères à l'impôt des personnes physiques.

Par testament, l'usufruit de la succession de Y a été légué à X, et la nue-propriété de la succession a été léguée aux fils. À la suite du décès de Y, les rentes viagères ont fait l'objet d'une transmission intégrale à X. Elle les a également déjà déclarées à l'impôt des personnes physiques.

Depuis le décès de Y, la Jersey-Co a octroyé un certain nombre de prêts à X. Ces intérêts n'ont pas été payés de manière effective et ont été capitalisés annuellement par la Jersey-Co.



Le SDA estime que monsieur X a créé le trust, et ce, via ce trust la Jersey-Co. Étant donné que Y est marié sous le régime de la communauté universelle de droit néerlandais, X doit être considérée comme fondateur pour la moitié du trust. Étant donné que le trust est propriétaire de 100 % des actions de la Jersey-Co, X est aussi automatiquement propriétaire de la moitié de la Jersey-Co. D'une part, X est fondateur du trust et, par extension, de la Jersey-Co, et d'autre part, contractant de la Jersey-Co pour la rente viagère.

X est pour la moitié fondateur du trust et de la Jersey-Co (art. 2, §1er, 14°, premier tiret du CIR92) et pour la moitié fondateur-héritier de l'usufruit (art. 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR92). Les fils A et B sont pour la moitié fondateur-héritier de la nue-propriété (art. 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR92).

Les revenus perçus par le biais de la construction juridique sont uniquement imposables dans le chef de l'usufruitière, à savoir madame X.

Les frais de la Jersey-Co peuvent être imputés aux distributions.

Le fondateur-héritier (l'usufruitière) du trust sera imposé sur les revenus de la Jersey-Co sans déduction du montant des rentes viagères.

En ce qui concerne les intérêts non payés et capitalisés sur les prêts et la remise de celui-ci, il faut partir du principe que ces intérêts apparaissent effectivement sur un compte (7) auprès de la Ltd. La rente doit être imposée qu'elle ait été perçue ou non. Par conséquent, on effectuera un prélèvement sur les revenus qui ne sont pas recueillis par la Ltd., car ils n'ont pas été payés non plus par l'emprunteur.

### 6.1.2 DROITS D'AUTEUR

**Cas 1**

*Opération envisagée*

Monsieur « X » exerce la profession de notaire. Il a réalisé un programme « Excel » permettant d'établir des décomptes de frais relatifs aux différentes opérations dans lesquelles un notaire intervient.

De nombreux notaires utilisent déjà cette application « Excel ».

Monsieur « X » souhaite obtenir l'avis du SDA afin de savoir s'il peut bénéficier du régime des revenus de droits d'auteur visé à l'article 17, §1er, 5° CIR92.

*Avis du SDA*

Il a été considéré lors de l'analyse de ce dossier que ce type de programmes ne réunissait pas la condition d'originalité afin de pouvoir bénéficier de la protection sur les droits d'auteur reprise dans le Code de droit économique.

**Cas 2**

*Opération envisagée*

Les demandeurs ont interrogé le SDA afin de savoir si les montants qui seraient attribués par des clubs de football à des footballeurs amateurs, via une plateforme internet, pour la cession de leurs droits à l'image résultant de la captation des matches, pourraient être considérés comme des revenus mobiliers pouvant bénéficier du régime fiscal prévu à l'article 17, §1er, 5° du CIR92.

*Avis du SDA*

Il ressort de l'analyse effectuée par le SDA que :

- le droit à l'image est un droit distinct du droit d'auteur et du droit voisin ;

- les prestations exclusivement sportives ne sont pas protégeables par le droit d'auteur. Ces prestations sportives ne permettent dès lors pas aux footballeurs d'être titulaires de droits d'auteur ou de droits voisins relativement à ces prestations.

Par conséquent, les footballeurs ne peuvent bénéficier du régime fiscal prévu à l'article 17, §1er, 5° du CIR92 pour la cession de leurs droits à l'image.

A noter que ladite cession des droits à l'image n'a pas été examinée par le SDA.

**Cas 3**

Monsieur X, gérant de la société Y, est spécialisé dans les travaux de restauration. Préalablement à la restauration, M. X rédige une méthodologie décrivant précisément les actions qui vont être entreprises par la société Y concernant l'ouvrage à restaurer.

Chaque méthodologie adaptée à 100% aux besoins du client.

La société Y souhaite rétribuer M. X pour la cession des droits d'auteur sous la forme d'un pourcentage bien précis du chiffre d'affaires, et ce, en plus de ses rémunérations de dirigeant d'entreprise. La demande tend à obtenir confirmation que cette rétribution peut être considérée, dans le chef de M. X., comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR 92.

Lors de la restauration, les ouvrages seront démontés, restaurés et remontés. À cet effet, les ouvrages sont restaurés dans leur état d'origine, ce qui, d'après le SDA, ne donne pas suffisamment de liberté de création propre pour qu'il soit question d'un style reconnaissable, original et propre au demandeur. En outre, lors d'une restauration, on est souvent tenu à certaines exigences fonctionnelles/techniques. Enfin, on peut affirmer que la méthodologie même, constituée d'une visite sur place, d'un reportage photographique, d'une analyse et de l'élaboration d'une méthode de restauration sur mesure, représente plutôt un reflet de la réalité.

Sur la base de l'argumentation ci-dessus, le SDA estime que la méthodologie susmentionnée est de nature technique et non artistique. Les rémunérations que M. X perçoit pour la cession, à sa société, des droits sur l'ouvrage, ne peuvent par conséquent pas être considérées comme des revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR 92.

**Cas 4**

*Faits*

Un bureau comptable souhaite payer une indemnité à un de ses travailleurs pour la conception de documents et d'écrits fiscaux. Le gérant lui-même souhaite également percevoir une indemnité pour la cession de ses droits d'auteur à la société.

Le fichier clients se compose principalement de petites entreprises individuelles et de PME.

Un des deux travailleurs effectuera des tâches qui, selon le demandeur, peuvent être considérées comme une oeuvre protégée par des droits d'auteur . Le travailleur en question possède un diplôme de Bachelier en Comptabilité-Fiscalité.

Les tâches suivantes ont été énumérées par le demandeur dans le cadre des oeuvres protégées par le droit d'auteur :

- La rédaction de résumés destinés aux formations internes hebdomadaires

- Le fait de donner des formations externes

- L'élaboration de modules de calcul

- La rédaction d'avis fiscaux / comptables

Le travailleur vient d'entrer en service, des timesheets ne sont par conséquent pas encore disponibles. Cependant, 12 heures par semaine sont prévues pour que le travailleur puisse exécuter les tâches précitées.

Le gérant estime lui-même à 30% de son temps de travail, son temps d'occupation aux activités protégées par le droit d'auteur.

*Analyse*

Après avoir analysé les informations reçues, la SDA estime qu'il ne peut donner son accord sur le projet de demande.

En ce qui concerne le travail consistant à donner un avis, établi pour les clients du bureau (comme notamment l'avis concernant une certaine opération, l'établissement d'un business plan, l'établissement de rapports financiers, etc.), qui est généralement facturé au client concerné, le SDA estime que cela ne permet pas de bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur.

Il ressort des données fournies et de la motivation, que cela semble également être le cas pour l'élaboration des modules de calcul qui concernent généralement des calculs en Excel pour des matières pouvant également être considérées comme une fourniture d'avis spécifiques aux clients (p.ex. calcul du cashflow, rapports financiers, etc.).

En ce qui concerne les autres activités également – qui ne représentent plus qu'une fraction du temps d'activité des personnes concernées – le SDA n'est pas convaincu de la revendication de protection par des droits d'auteur.

Pour ce qui est de l'écriture de textes destinés aux formations internes hebdomadaires, il s'agit de la tenue à jour des nouveautés fiscales et comptables apparaissant dans des circulaires, des AR, les rulings, les textes de loi, les avis de la CNC, ... et pour lesquels une synthèse est effectuée ou un récapitulatif des points les plus importants. L'occupation susmentionnée doit plutôt être considérée comme une reproduction de la réalité, pour laquelle la créativité propre laissant l'empreinte personnelle de la personne concernée, est insuffisante.

En ce qui concerne le temps d'activité en matière de formations externes, le demandeur précise qu'il s'agit de formations axées sur l'enseignement des techniques de comptabilité, de précisions d'ordre général sur la comptabilisation dans le compte adéquat, le droit à déduction de la TVA, ... Ces formations peuvent être purement d'ordre pratique comme par exemple l'apprentissage du fonctionnement d'un programme choisi. La plupart du temps, aucun document n'est mis à disposition, mais les clients qui en font la demande, peuvent prendre des notes. Chez les clients ayant une comptabilité interne et qui le souhaitent, des mises à jour fiscales peuvent être prévues. Le SDA estime que le temps susmentionné consacré aux formations externes, ne peut être qualifié d'activité de création d'une œuvre protégée par des droits d'auteur, à cause de l'absence de support matériel reflétant la liberté créatrice des personnes concernées.

Le SDA estime par conséquent ne pas pouvoir adhérer à l'opération envisagée, octroyant une indemnité pour l'obtention de droits d'auteur aux personnes concernées (gérant et travailleur) sous le régime fiscal des droits d'auteur visé à l'article 17, §1er, 5° CIR 92.

**Cas 5**

Monsieur X, avocat, est le gérant d'un cabinet d'avocats.

Il établit des modèles juridiques et fournit aussi bien des avis écrits que juridiques dans le cadre de questions juridiques posées par ses clients. Les modèles juridiques concernent l'établissement et l'adaptation de modèles comme par exemple des baux, des accords de souscription d'actions, des transactions, des divorces par consentement mutuel, etc.

Le demandeur estime que les modèles de convention peuvent être considérés comme des œuvres protégées par le droit d'auteur et souhaite être indemnisé à cet effet sous forme de droits d'auteur, et ce, à concurrence de 20% de sa rémunération brute annuelle actuelle en tant que dirigeant d'entreprise.

Le SDA souligne qu'il existe déjà pratiquement pour chaque contrat, document de procédure, acte ou clause, un modèle juridique (avec référence à la législation, jurisprudence et doctrine). Certaines maisons d'édition proposent déjà dans des dizaines de domaines juridiques, des modèles juridiques et contrats.

On ne peut établir, à partir des informations obtenues, que les modèles de convention énumérés reflètent un apport créatif suffisant pour être considérés comme œuvre protégée par le droit d'auteur. En outre, on ne sait pas clairement quelle valeur de tels modèles de convention -le cas échéant, protégés par le droit d'auteur - représenteraient dans le chiffre d'affaires de la société.

Par conséquent, la SDA ne peut être d'accord avec l'indemnité envisagée.

**Cas 6**

La demande concerne une société d'édition active dans l'édition de livres. Tant le gérant que certains travailleurs, contribuent aux travaux constitués par la lecture de manuscrits, la concertation avec les auteurs de livres, le feedback en matière de grammaire, de tournures de phrases, de style d'écriture, etc., de tours de rédaction et de corrections, la composition des livres, et autres. Les auteurs des ouvrages, qui sont des tiers vis-à-vis de la société d'édition travaillant comme pigiste, perçoivent des indemnités de la part de la société en compensation du transfert de leurs droits d'auteur et sont mentionnés par leur nom et leur surnom sur les œuvres.

Les indemnités octroyées par la société d'édition aux gérants et aux travailleurs pour les activités propres à une société d'édition, ne peuvent pas entrer en ligne de compte pour le régime de taxation de l'article 17, §1er, 5°, CIR 92.

### 6.1.3 AVANTAGE DE TOUTE NATURE VÉHICULE

Dans le prefiling présenté au SDA, le demandeur souhaite savoir si une révision du calcul de l'avantage de toute nature véhicule pourrait être obtenue pour des vendeurs de véhicules.

Le demandeur en question est un garage dont les travailleurs circulent avec des véhicules de service et de démonstration pour promouvoir ces véhicules et les présenter au public. Ces voitures sont aussi importantes pour la vente de véhicules d'occasion. Les travailleurs concernés ne peuvent pas composer les véhicules de service et de démonstration librement étant donné que ces véhicules doivent être équipés de manière la plus complète possible pour garantir une valeur de revente la plus optimale possible.

Ces véhicules de service et de démonstration ne sont actuellement pas utilisés comme des véhicules de service en raison de leur forte teneur en CO2, ce qui résulte en un avantage élevé de toute nature imposable dans le chef des travailleurs. Pour éviter cela, le garage prévoit des véhicules de service avec une teneur en CO2 plus faible, mais cela entraîne naturellement des frais supplémentaires.

Pour optimiser le parc automobile, le garage souhaite quand même utiliser les véhicules de démonstration comme véhicules de service. D'où le souhait du demandeur de tenir compte de leur activité économique spécifique pour le calcul de l'avantage de toute nature dans le chef des travailleurs.

Le demandeur a renvoyé à un certain nombre de catégories professionnelles pour lesquelles la loi prévoit déjà une exception. Par exemple, les représentants du secteur alimentaire qui sont exclus de la limitation à 69 % de la déduction en matière de frais de restaurant.

Pour l'instant, la loi ne prévoit pas d'exception au calcul de l'avantage de toute nature des véhicules pour certaines catégories professionnelles. Le SDA n'est cependant pas habilité à autoriser des exceptions à la loi ou à adapter la réglementation existante. En effet, le SDA délivre des décisions anticipées précisant comment la législation existante doit être appliquée dans certaines situations spécifiques.

### 6.1.4 OPTIONS SUR ACTIONS

En 2006, un demandeur a octroyé des options sur actions à ses travailleurs avec une période d'exercice de 10 ans. Les options sur actions ont été acceptées dans les 60 jours et taxées conformément aux dispositions de la loi du 26 mars 1999.

L'intention du demandeur - dans le cadre d'une reprise possible de l'entreprise - est de prolonger la période d'exercice d'un an, jusqu'en 2017. Selon le demandeur, la prolongation du plan a pour objectif de motiver les travailleurs du demandeur à rester en service auprès du repreneur.

Le demandeur demande au SDA de bien vouloir confirmer que la modification du plan proposée ne constitue pas un nouvel octroi d'options sur actions au sens de l'article 41, 4° de la loi du 26 mars 1999.

Conformément aux travaux parlementaires de la loi précitée, le SDA estime que lorsque les conditions d'exercice d'une option prévues initialement sont modifiées postérieurement à la date d'attribution de l'option, il y a lieu de considérer qu'il y a attribution d'une nouvelle option.

Sur la base d'une tolérance administrative, certaines modifications aux conditions d'exercice ne peuvent pas être censées constituer l'octroi de nouvelles options, entre autres :

1. Les modifications n'ont pas pour effet que la période d'exercice dans les cas déterminés excède la période d'exercice normalement prévue ;

2. L'avantage imposable fixé initialement résultant de l'octroi des options n'aurait pas été supérieur si les conditions d'exercice avaient déjà été fixées dès le début sur la base des modifications envisagées.

Sur cette base, le SDA a déjà accordé, par le passé, quelques exceptions au principe précité qu'une modification des conditions d'exercice après l'octroi entraîne la naissance d'une nouvelle offre telle que définie à l'article 41, 4° de la loi du 26 mars 1999. Dans les précédents existants, le SDA s'est toujours assuré que les options sur actions ne seront en aucun cas exercées postérieurement à la date d'expiration initiale et aussi que l'avantage imposable initial résultant de l'octroi des options sur actions n'aurait pas été supérieur si les conditions d'exercice avaient déjà été fixées dès le début sur la base de la modification proposée.

Attendu qu'en l'occurrence, la tolérance administrative n'est pas d'application, la requête du demandeur ne peut pas être confirmée.

### 6.1.5 ACHAT SCINDÉ – USUFRUIT

L'opération porte sur l'achat scindé d'un bien immobilier, dans le cadre duquel la société acquiert le droit d'usufruit pour une période de 15 ans, tandis que les gérants en acquièrent la nue-propriété.

Il s'agit d'un immeuble d'exploitation que la société occupera à terme dans le cadre de ses activités et qui pourra être loué dans l'intervalle.

Pour l'heure, le demandeur ne peut pas encore se prononcer sur la nécessité d'effectuer d'éventuels travaux d'aménagement ou d'amélioration.

Concernant la motivation de la durée de l'usufruit, le demandeur soutient qu'il s'agit de la solution la moins onéreuse pour la société. L'objectif n'est toutefois pas que la société arrête ses activités après 15 ans.

Le demandeur déclare qu'il ne peut souscrire, pour diverses raisons, à la méthode de calcul proposée par le SDA pour valoriser l'usufruit.

Les arguments avancés par le demandeur ne sont cependant pas convaincants. Si l'on calculait la valeur de l'usufruit sur 20 ans en utilisant la méthode proposée par le demandeur, on avoisinerait déjà la valeur de la pleine propriété du bien immobilier.

La méthodologie adaptée utilisée pour calculer la valeur de l'usufruit, telle que proposée par le SDA, vise à apporter une solution aux valorisations irréalistes à la suite de l'utilisation de trop faible taux d'actualisation, donnant ainsi un usufruit proche, voire même supérieur à la valeur de la pleine propriété.

### 6.1.6 AVANTAGE SOCIAL

Une société (X) souhaite obtenir la confirmation que l'octroi d'une prime unique d'une valeur de 500 euros à tous les travailleurs actifs à l'occasion des 50 ans d'existence de l'activité de la société sur le lieu où elle est située et aux 5 ans d'existence de la société X en tant que telle, peut être considéré comme un avantage social exonéré conformément à l'article 38, §1er, alinéa premier, 11°, c), CIR 92.

Les travailleurs de la société X ont cependant déjà reçu, il y a quelques années, une prime similaire en raison des 50 ans d'existence de la société Y en Belgique. L'activité de X était auparavant intégrée dans cette société, avant d'avoir été dissociée il y a 5 ans et reprise par X. Les travailleurs concernés ont été repris par X en application de la CCT 32bis.

Le SDA estime qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'une prime unique dans le chef des travailleurs vu qu'ils ont déjà reçu une prime en raison des 50 ans de présence de la société Y sur le lieu concerné. Les 50 ans d'existence de l'activité ont par ailleurs un lien limité avec la société X même.

Les 5 ans d'existence de la société X sont en soi trop courts pour pouvoir parler d'un événement exceptionnel qui peut justifier l'octroi d'une telle prime conformément aux dispositions de l'article 38, §1er, alinéa premier, 11°, CIR 92 de sorte que la prime ne peut pas être considérée comme un avantage social exonéré.

### 6.1.7 FRAIS PROFESSIONNELS

**Cas 1: Intervention en chirurgie esthétique**

Une société de management qui gère la carrière d'un artiste souhaite prendre en charge les frais relatifs à une intervention en chirurgie esthétique à la place de ce dernier.

S'agissant d'une opération chirurgicale de pure convenance qui doit être qualifiée de dépenses privées, la prise en charge par la société de management de ces dépenses privées induit la taxation d'un avantage de toute nature dans le chef de l'artiste.

**Cas 2: Prime de backservice**

La question est de savoir si le versement, par une SPRL, d'une importante prime de backservice dans le cadre d'un engagement individuel de pension (EIP) au bénéfice du gérant, ayant entre-temps déjà 65 ans, constituerait des frais professionnels déductibles pour la société.

Le contrat d'assurance a été conclu le 31.12.2012 auprès d'une compagnie d'assurance et prend fin le 31.12.2017. Avant la fin du contrat, la société souhaite encore payer une prime de backservice, vu qu'au cours de sa carrière professionnelle, le gérant aurait constitué une pension insuffisante et souhaiterait obtenir une sécurité suffisante grâce à la constitution de cette pension supplémentaire.

La règle des 80 % serait respectée. L'assureur pourrait fournir une attestation sur demande.

Cependant, pour être déductibles en tant que frais professionnels, les cotisations ne doivent pas seulement satisfaire aux dispositions de l'article 59 CIR 92 (la règle des 80%), mais également aux conditions générales de déductibilité de l'article 49 CIR 92. Les primes doivent être payées par la société pour acquérir ou conserver des revenus imposables.

Il semble difficilement défendable qu'un engagement supplémentaire important (backservice) pris aussi près de la mise à la retraite et quelques mois avant la fin du contrat EIP puisse permettre d'acquérir ou conserver des revenus professionnels.

### 6.1.8 APPORT DE L'UNIVERSALITÉ DES BIENS

Cessation d'une entreprise unipersonnelle - apport de l'universalité de biens - donation des actions ou parts aux enfants (avec rente viagère) - rachat des actions ou parts des enfants non actifs

*Aperçu de la situation*

Madame X exerce depuis plus de 30 ans une exploitation propre sous la forme d'une entreprise unipersonnelle et a acheté, durant cette période, un bien immobilier affecté à cette exploitation (en propriété privée).

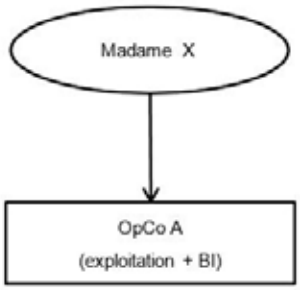
Madame X souhaite cesser son entreprise unipersonnelle. Un de ses 3 enfants reprendra l'exploitation (et a déjà créé sa propre société de management) ; les 2 autres enfants ne seront pas impliqués dans l'exploitation.

En vue de la poursuite suivi de l'entreprise, elle garde à l'esprit les objectifs suivants : (I) l'égalité de traitement pour les 3 enfants ; (ii) la faisabilité financière de la reprise de l'exploitation par l'enfant 1 et (iii) le maintien du niveau de vie et de la sécurité financière.  Pour y parvenir, les opérations suivantes sont proposées.

*Organigramme après l'étape 1 (apport d'une universalité des biens)*

Madame X apportera intégralement l'exploitation intégrale, y compris le bien immobilier (libre de dettes), dans le capital de la société opérationnelle nouvellement créée moyennant l'attribution d'actions ou parts.

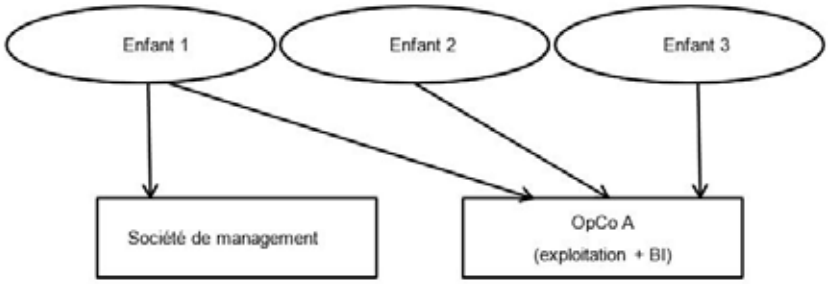
Madame X souhaite que cette opération soit qualifiée d'apport d'une universalité de biens en exemption des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et de la TVA (en continuité comptable et fiscale).




*Organigramme après l'étape 2 (donation des actions ou parts aux 3 enfants avec rente viagère)*

Après l'apport, Madame X donnera directement les actions ou parts obtenues en échange de l'apport à ses 3 enfants (chacun un tiers) à charge (i) du paiement d'une rente viagère à la mère et (ii) de la vente des actions ou parts données à la société de management de l'enfant 1 moyennant un prix préalablement convenu.

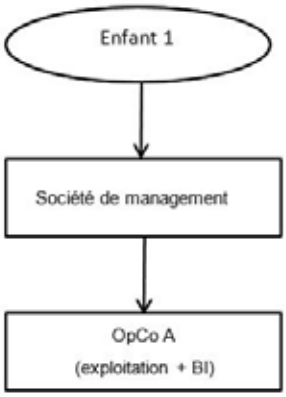
À la suite de cette donation, Madame X souhaite qu'aucun revenu (imposable) ne soit réalisé dans son chef (aucune réalisation d'une plus-value et la rente viagère ne constitue pas un revenu mobilier, de pension ou autre revenu professionnel).




*Organigramme après les étapes 3 et 4 (cession des actions ou parts données à l'holding de reprise)*

En fonction de la faisabilité financière, l'enfant 1 reprendra les actions ou parts des enfants 2 et 3 (étalé dans le temps) via sa propre société de management, et y apportera sa partie.

Ici, se pose la question de savoir si la cession (la vente et l'apport) des actions ou parts entre dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé, et si elle est indépendante de toute activité professionnelle (des enfants).




*Avis du SDA*

Si Madame X omet de calculer le montant des plus-values de cessation, les actions ou parts de la société opérationnelle ne seront pas qualifiées d'actions ou parts privées, mais bien d'actions ou parts professionnelles (avec exonération temporaire). La donation simultanée (moyennant le paiement d'une rente viagère) constitue effective-

ment une aliénation entraînant l'imposition des plus-values. En l'occurrence, il n'y a pas de période de continuation (intégrale) de l'activité, ce qui implique que l'opération d'apport d'une universalité de biens est considérée comme artificielle et que des motifs fiscaux sont principalement à la base du choix des opérations envisagées. En effet, l'ensemble de la construction mise sur pied a pour objectif d'échapper à l'imposition des plus-values de cessation.

### 6.1.9 REVENUS DIVERS – PLUS-VALUE SUR LA VENTE DE MONNAIES VIRTUELLES

La question a été posée de savoir si la plus-value qui sera réalisée sur la vente de monnaies virtuelles (notamment des Bitcoins) sera imposable à titre de revenus divers sur la base de l'art. 90, 1° CIR 92.

Au cours de la période 2014-2016, des monnaies virtuelles ont régulièrement été achetées. En 2017, ces monnaies virtuelles sont ou seront vendues avec une importante plus-value.

La Cour de cassation définit la spéculation comme l'acquisition de biens avec le risque de subir une perte, mais en espérant les revendre et en retirer un bénéfice grâce à l'accroissement de la valeur marchande.

Il n'est pas indispensable que la revente suive immédiatement l'acquisition.

La jurisprudence met l'accent sur le fait d'agir avec un risque élevé en espérant obtenir un avantage.

En résumé, la spéculation répond à deux conditions :

- Au moment de l'acquisition, le contribuable doit prendre un risque important ; et

- L'intention de réaliser des bénéfices importants doit être clairement présente à ce même moment.

Les opérations visées sont spéculatives. Les conditions susmentionnées ont été remplies :

- En l'espèce, il y avait un risque de subir une perte au moment de l'acquisition des monnaies virtuelles. La BNB, la FSMA, l'ABE ont averti le public quant au risque lié aux monnaies virtuelles. Ces avertissements ont fréquemment été repris par la presse nationale. Un organe de contrôle et donc toute surveillance prudentielle fait défaut. En outre, la protection par les pouvoirs publics à concurrence de 100.000 € ne vaut pas pour la monnaie virtuelle. L'absence de contrôle sur les plateformes commerciales comporte un risque important.

- En l'occurrence, il y avait déjà au moment de l'acquisition, l'anticipation d'un accroissement rapide de la valeur à court terme. L'acquisition a été faite dans ce but et dans l'attente de pouvoir les revendre à court ou plus long terme en en retirant un bénéfice suite à l'accroissement de la valeur marchande.

L'exception prévue à l'art. 90, 1° du CIR 92, stipulant que les revenus provenant de la gestion normale du patrimoine privé ne sont pas imposables, constitue une exception à la règle générale.

Les opérations présentées ne peuvent pas être considérées comme une gestion normale du patrimoine privé. Il n'est en effet pas question de gestion en bon père de famille dans les dossiers soumis, vu l'importance des montants investis, la fréquence des achats et le risque inhérent aux monnaies virtuelles et aux plateformes sur lesquelles ces monnaies sont négociées.

Vu le caractère spéculatif, la plus-value sur la vente des monnaies virtuelles est considérée comme un revenu divers sur la base de l'art. 90, 1° CIR 92.

### 6.1.10 REVENUS DIVERS – QUALIFICATION

Dans le prefiling présenté au SDA, le demandeur souhaite savoir comment les revenus reçus à la suite de la vente de livres doivent être repris dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques, à titre de revenus professionnels ou à titre de revenus divers, à savoir des revenus provenant de prestations ou opérations occasionnelles ou de spéculations.

Le demandeur en question est un couple pensionné, tous deux auparavant actifs en tant qu'enseignants. Ils souhaitent désormais commercialiser un manuel d'études dans l'enseignement secondaire, et ensuite offrir cet ouvrage aux écoles. Les demandeurs commercialiseront cet ouvrage en gestion propre étant donné que les éditeurs ne sont pas intéressés par cet ouvrage en raison de son caractère insuffisamment commercial.

Il s'agit d'un projet qui compte un total de 4 livres. Le couple susmentionné travaille actuellement sur le premier livre destiné à l'année d'études 1. L'année suivante, ils écriront une suite pour l'année d'études 2, etc.

Le couple pensionné a déjà écrit 2 à 3 livres quelques années auparavant. Pour ces ouvrages, ils avaient toutefois travaillé avec un éditeur.

Par occupation lucrative il y a lieu d'entendre, lorsqu'elle est exercée par une personne physique, un ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle et qui, débordant les limites de la gestion normale du patrimoine privé, présentent un caractère professionnel.

Pour apprécier si des opérations lucratives ont un caractère professionnel, on peut tenir compte de l'ensemble des opérations lorsqu'elles s'étendent sur plusieurs années.

La question de savoir si une opération constitue une occupation lucrative gît en fait. Peuvent être retenus comme éléments de fait pouvant révéler l'exercice d'une occupation lucrative à caractère professionnel, outre le nombre, la nature et la succession rapide des opérations réalisées, le rapport existant entre elles, leur importance, l'organisation qu'elles impliquent, le fait qu'elles ont été réalisées à l'aide de fonds empruntés et en association avec deux ou plusieurs personnes, le fait qu'une activité accessoire soit étroitement liée à l'activité principale ou se situe dans le prolongement de l'activité professionnelle.

Étant donné que les demandeurs ont déjà écrit 2 à 3 livres via un éditeur par le passé, qu'ils envisagent d'écrire encore 4 livres d'études dans les 4 années à venir, qu'ils travaillaient tous les deux comme enseignants par le passé et qu'ils souhaitent offrir les livres aux écoles, le SDA estime que les revenus reçus doivent être considérés comme des revenus professionnels (profits) et non comme des revenus divers (bénéfices ou profits provenant de prestations ou opérations occasionnelles ou de spéculations).

### 6.1.11 PLUS-VALUES SUR ACTIONS – GESTION NORMALE D'UN PATRIMOINE PRIVÉ

**Cas 1: Apport à un holding – Gestion anormale du patrimoine privé**

Le demandeur détient de nombreuses participations dans des sociétés de droit belge et français. L'opération envisagée est l'apport par le demandeur de deux de ses participations, A (90%) et B (52%), à son holding de tête belge.

De la sorte, le demandeur n'apporte pas au holding de tête l'entièreté de ses participations dans le groupe, ce qui contredit le motif avancé par le demandeur qui est celui de la rationalisation et de la centralisation.

Considérant que l'apport des sociétés A et B à la holding fait en sorte que la société holding devient seule bénéficiaire des distributions ultérieures de dividendes, l'opération envisagée vise à améliorer la situation bilantaire du holding par une remontée de dividendes depuis les sociétés apportées pour apurer son endettement à l'égard de ces mêmes sociétés apportées, endettement destiné à financer les autres sociétés filiales du holding, dont la SPRL Z qui est une société belge immobilière détenant presque exclusivement l'immeuble d'habitation du demandeur.

Les liquidités importantes des sociétés apportées vont être distribuées au holding bénéficiaire de l'apport afin d'apurer ses dettes en grande partie générées par la construction de l'habitation privée du demandeur dans une autre société filiale du holding.

Le SDA considère qu'il ne s'agit pas là d'une gestion normale du patrimoine privé.

**Cas 2: Apport sous condition suspensive**

Le demandeur a effectué en 2016 un apport, sous condition suspensive d'obtention d'un ruling favorable, des actions de ses sociétés opérationnelles dans un holding créé à cet effet. Il estime que la condition suspensive rétroagira au jour de l'apport (en 2016).

Si en matière civile, la condition suspensive rétroagit au jour de la conclusion du contrat, le SDA estime qu'il n'en est pas de même en matière fiscale. Le principe de l'annualité de l'impôt mis en œuvre par l'article 360 du CIR 92 s'oppose à l'effet rétroactif de l'article 1179 du Code Civil.

Cette position est au soutenue par la majorité de la doctrine et de la jurisprudence. On peut, à cet égard, renvoyer utilement à l'arrêt C – 399/99 de la CJCE où la Cour a dit pour droit que « des apports effectués sous réserve de la réalisation d'une condition suspensive ne constituent des apports au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c) de la directive 69/335 (relative aux droits d'apport) qu'après que la dite condition s'est réalisée. ».

Si un ruling favorable peut être donné en 2017 quant à la l'application des articles 90, 1° et 9° du CIR 92, c'est le nouvel article 184 du CIR 92, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, qui déterminera le montant du capital libéré.

**Cas 3: Vente d'actions**

Monsieur X possède toutes les actions ou parts de la société A. La société A est une société holding qui possède des participations dans des sociétés d'exploitation. Les enfants de monsieur A possèdent les actions ou parts de la société holding B.

Monsieur X a atteint un âge auquel il souhaite transférer ses actions ou parts dans la société A à la génération suivante. Monsieur X souhaite vendre les actions ou parts de la société A à la société B.

La société A a une créance importante sur la société B, la société acquéreuse. Le contrat d'emprunt a été prolongé très récemment, et le montant a été augmenté. Pour la société A, il s'agit de liquidités excédentaires qui sont prêtées à la société holding acquéreuse, la société B. La société B n'a pas investi ces liquidités, mais ils restent disponibles à la banque.

Cette créance est intégralement imputée dans le prix de vente qui augmente ainsi considérablement. Les liquidités prêtées par la société A à la société B seront utilisées pour payer une partie du prix de vente et passent ainsi à monsieur X.

Vu le fait que la société A a prêté des liquidités considérables à la société B, faisant ainsi considérablement augmenter le prix des actions ou parts, et vu le fait que la société B n'a pas investi les liquidités distribuées, mais qu'elle les a utilisées pour payer une partie du prix, ce prêt doit être considéré comme un prêt accordé par la société A à la société B pour payer le (une grande partie du) prix de vente à monsieur X.

Une telle transaction est inspirée par des motivations fiscales. Un remboursement préalable de l'emprunt suivi par une distribution de dividendes des liquidités excédentaires est dès lors recommandé.

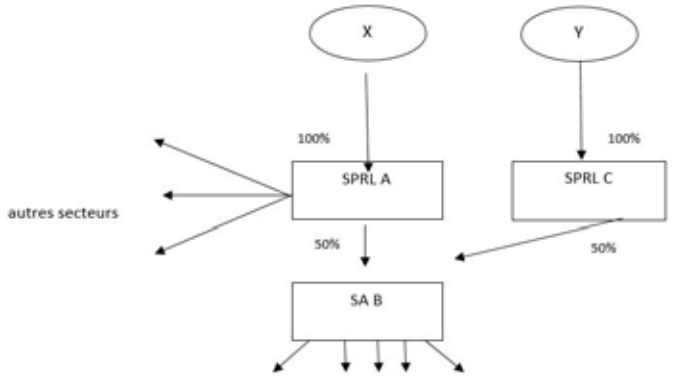
En tenant compte des éléments susmentionnés, nous arrivons à la conclusion que monsieur X obtiendra indirectement des liquidités par la vente des actions ou part de la société A de la part de cette dernière. Par conséquent, la créance que possède la société A sur la société B peut être considérée comme « des liquidités excédentaires » qui doivent être distribuées préalablement à la vente.

### 6.1.12 RESTRUCTURATIONS – SCISSION

*Aperçu de la situation*

La SPRL A est une société holding détenant des participations dans différentes sociétés pouvant être réparties en deux groupes, à savoir des sociétés exerçant des activités dans le secteur Z (ayant comme élément essentiel une participation de 50% dans la SA B) et des sociétés exerçant d'autres activités (« autres secteurs »). Monsieur X possède les parts de la SPRL A. La SPRL C, société holding de monsieur Y, est co-actionnaire de la SA B.

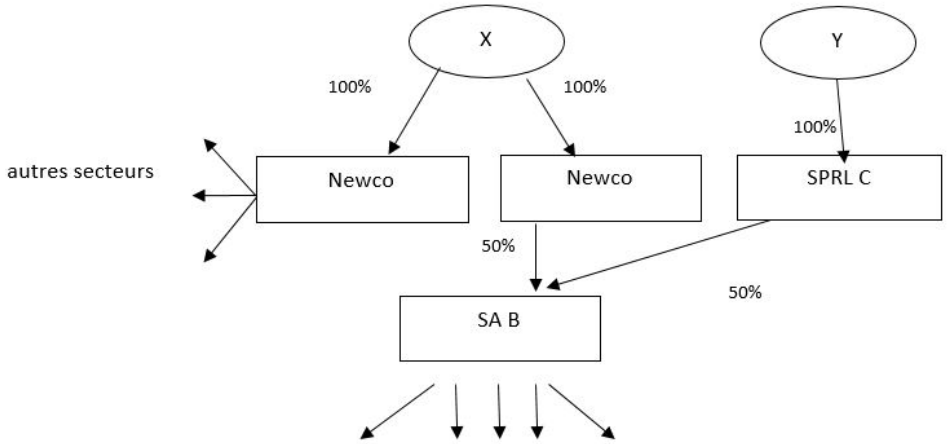
Organigramme avant l'opération




*Opération présentée*

Étant donné que Monsieur X s'est récemment retiré de la gestion journalière de la SA B, une réorganisation à moyen terme du groupe autour de la SA B est nécessaire. Pour avoir, à l'avenir, une liberté de mouvement maximale dans le cas de négociations éventuelles avec la SPRL C et/ou des investisseurs tiers, l'opération envisagée consiste en la scission de la SPRL A. Par cette scission, la SA B et les autres participations relatives au secteur Z seront placées dans la Newco-secteur Z, alors que les participations n'étant pas liées au secteur Z seraient placées dans la Newco-autres secteurs.

*Organigramme après l'opération*




*Avis du SDA*

Bien que le demandeur ait déclaré qu'il n'y a à ce jour aucun plan concret pour aliéner les actions ou parts de la Newco-secteur Z, le SDA signale que les circonstances de fait indiquent que l'opération envisagée vise tout de même à rendre le groupe autour de la SA B vendable.

La SPRL A est en effet une société holding qui dispose déjà en soi d'une liberté de mouvement maximale dans le cas d'éventuelles négociations avec des tiers dans le cadre de la réorganisation du groupe autour de la SA B. Il suffit qu'elle vende ses participations ayant trait au secteur Z ou qu'elle les vende en partie si elle souhaite quitter le groupe ou faire entrer des tiers. Une scission n'est pas nécessaire à cet effet. Seul le prix de vente d'éventuelles cessions d'actions ou de parts se retrouvera dans la SPRL A. Si la SPRL A est scindée en 2 Newco, le produit d'une éventuelle vente du groupe autour de la SA B reviendra à Monsieur X en exemption d'impôt. Le SDA était d'avis qu'il n'y avait pas de motifs économiques valables à la base de l'opération présentée, mais plutôt des motifs fiscaux.

### 6.1.13 TRANSFER PRICING

*Aperçu de la situation*

Après la scission partielle par laquelle la société belge X a transféré ses activités de production vers une entité belge Y nouvellement créée, le demandeur souhaite notamment obtenir la certitude que l'alignement du modèle opérationnel et la future méthode de prix de transfert, en conséquence de quoi X fonctionnera pour la société étrangère Z en tant que 'limited risk distributor' et Y en tant que 'contract manufacturer' pour Z, seront conformes au principe de pleine concurrence au sens des articles 26, 79, 185, §2 a et 207 CIR 92. X aurait droit à une OM (operating margin) garantie, alors que Y serait indemnisée par Z sur la base de la méthode cost plus.

*Opération(s) envisagée(s)*

Il a été constaté que X fournirait, d'une part, encore des services à Y comme les finances, la logistique, les RH, l'IT et mettrait encore, d'autre part, un bâtiment à disposition pour lequel un loyer serait compté.

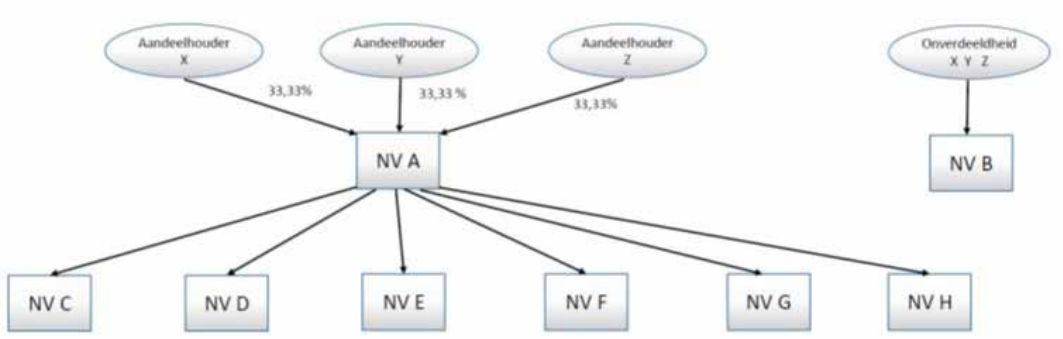
D'après le demandeur, les frais qu'Y supporte en conséquence du contrat-cadre avec X devaient être considérés comme des frais qui sont répercutés à Z sans mark-up.

*Avis du SDA*

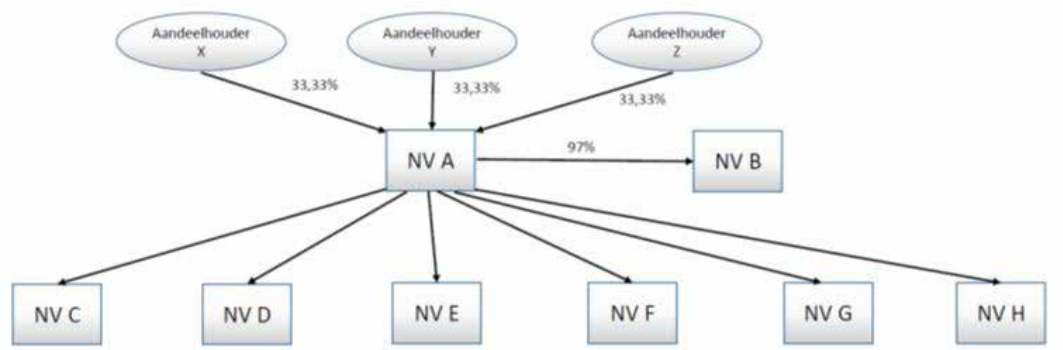
Y devait, selon l'avis du SDA, calculer un mark up sur les matières premières et sur ses frais opérationnels y compris la facturation de X. Les coûts imputés par X devaient être considérés comme frais de fonctionnement de Y et ne pouvaient donc pas être qualifiés de frais d'acompte.

### 6.1.14 CHANGEMENT DE CONTRÔLE

Situation avant l'opération




Situation après l'opération



La demande concerne un changement de contrôle dans le cadre d'une restructuration familiale.

Ces dernières années, les activités et par conséquent les résultats de la SA B n'ont cessé de diminuer. Le magasin a finalement été liquidé et il n'y a plus de personnel actif.

Après le décès du père, ses activités ont été reprises par les 3 enfants.

Les enfants souhaitent faire renaître la SA B. En outre, ils souhaitent incorporer des activités de la société dans leur structure sociale familiale déjà existante au sein de laquelle les enfants collaborent étroitement.

Le nom de la SA B sera modifié.

Le changement de contrôle ne répond pas à des besoins financiers ou économiques légitimes, mais a une visée fiscale. L'opération vise à affecter les pertes fiscalement reportables d'une société vide sans activité en détournant artificiellement des bénéfices imposables de nouvelles activités performantes vers une société déficitaire. Par conséquent, le SDA estime que conformément à l'article 207, troisième alinéa CIR 92, les pertes fiscalement reportables de la SA A ne sont pas déductibles du bénéfice de la période pendant laquelle l'activité indépendante a été introduite, ni du bénéfice d'aucune période imposable ultérieure.

### 6.1.15 CONVENTIONS PRÉVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION

**Cas 1: La convention préventive de la double imposition avec les États Unis**

Belco détient une participation dans une société américaine ayant la forme juridique d'une LLC, qui détient à son tour une participation dans une société établie dans un pays tiers (Opco). La LLC est imposée de manière transparente aux États-Unis (« disregarded entity »), de sorte que la société Belco y est en principe soumise à l'impôt des non-résidents.

En vertu de l'article 22.1.B de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les États-Unis, le demandeur souhaite obtenir une exonération en Belgique pour les dividendes versés par la LLC.

Conformément à l'article 22.1.B précité, la Belgique exonère les revenus qui sont qualifiés de dividendes par l'article 18 du CIR 92 et qui sont recueillis par un résident de Belgique, une personne physique ou une société en sa qualité d'associé d'une entité, qui a été constituée conformément à la législation américaine, et qui n'est pas imposée en tant que telle aux États-Unis (c'est-à-dire en tant que « corporation »), et à condition que les revenus soient imposés aux États-Unis dans le chef du résident de Belgique au prorata de sa part dans les revenus de l'entité (c'est-à-dire conformément au régime de la transparence fiscale). Selon le demandeur, les revenus sont exonérés aux États-Unis, soit imposés.

Sont visés les dividendes octroyés par des entités hybrides qui ont été constituées conformément à la législation en vigueur aux États-Unis, et qui sont considérées comme des entités fiscalement transparentes par les États-Unis et comme des sociétés soumises en tant que telles à l'impôt par la Belgique.

Après avoir analysé la législation fiscale américaine, le SDA estime que les revenus ne font pas l'objet d'une exonération aux États-Unis, mais ne relèvent tout simplement pas du champ d'application de l'impôt (local) des non-résidents. Par conséquent, on ne peut considérer que les revenus sont imposés aux États-Unis dans le chef d'un résident de Belgique.

**Cas 2: La convention préventive de la double imposition avec l'Inde**

Belco fait appel aux services d'une entreprise faisant partie du groupe établie en Inde. Ces services relèvent en principe du champ d'application de l'article 228, § 3 du CIR 92 (« catch all »), étant donné que l'article 12 de la convention préventive de la double imposition avec l'Inde confère également un pouvoir d'imposition à la Belgique pour les « rémunérations d'assistance technique » dues à des résidents indiens. En l'espèce, les services peuvent être considérés comme des rémunérations d'assistance technique.

Le point 1 du Protocole à la convention préventive de la double imposition avec l'Inde contient une clause de la nation la plus favorisée, selon laquelle : « Si, en vertu d'une Convention ou d'un Accord conclu entre l'Inde et un État tiers membre de l'OCDE et entrant en vigueur après le 1er janvier 1990, l'Inde limite son imposition sur les redevances ou rémunérations d'assistance technique à un taux plus bas ou à un champ d'application plus restreint que le taux et le champ d'application prévus dans la présente Convention pour ces éléments de revenu, les mêmes taux et champ d'application que ceux prévus dans cette Convention ou cet Accord pour lesdits éléments de revenu seront aussi applicables en vertu de la présente Convention. »

Le demandeur se réfère concrètement au Protocole à la Convention entre l'Inde et la Finlande, qui prévoit un régime dérogatoire à la disposition de l'État de la source (selon ce Protocole, l'État dans lequel les services sont prestés). Le SDA estime que ce régime ne doit pas être assimilé à une disposition plus favorable en termes de « taux ou de champ d'application ». Or, seule une disposition plus favorable en termes de « taux ou de champ d'application » permet d'invoquer la clause de la nation la plus favorisée précitée.

## 6.2 TVA

**Cas 1 : Mise à disposition d'appartements pour de courts séjours avec services complémentaires - location immobilière exemptée conformément à l'article 44, §3, 2° du Code de la TVA**

Par le biais de sa plateforme, une société X offre la possibilité aux propriétaires d'appartements totalement meublés et aménagés, de les mettre à disposition de touristes, d'hommes d'affaires, etc. pour de courtes périodes et en particulier à des fins non résidentielles.

Un taux d'occupation des appartements n'est pas garanti par X. En outre, le propriétaire garde la possibilité de louer lui-même l'appartement pour une courte durée.

Le prestataire de services X n'intervient pas dans la location, mais fournit à l'utilisateur de l'appartement - à sa demande - des services complémentaires, comme des services de nettoyage complémentaires, etc.

X s'engage vis-à-vis du propriétaire d'appartement à se charger de la remise de la clé et du nettoyage final, uniquement pour les réservations faites par le biais de la plateforme.

Dans le chef du bailleur, l'intention d'exercer une activité économique de manière durable, autre que la mise à disposition simplement passive de son bien immobilier, fait défaut. Pour les motifs précités, le SDA estime que la mise à disposition établie du bien immobilier qui lie le propriétaire d'appartement et l'utilisateur doit être considérée comme une location immobilière exonérée conformément aux dispositions de l'article 44, §3, 2° du Code de la TVA.

**Cas 2: Taux réduit de 6 %**

Le demandeur avait un projet de transformation et d'agrandissement d'une habitation située en Région wallonne. Les travaux de transformation devaient être soumis au taux réduit de 6% visé par les rubriques XXXI et XXXVIII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20. Au cours des travaux, l'effondrement involontaire d'une partie de l'ancienne structure a contraint le demandeur à revoir ses projets et à introduire une demande de permis de démolition de la maison existante et de reconstruction d'une maison reposant partiellement sur les fondations de l'ancienne. Le demandeur souhaite avoir la confirmation que la facturation des travaux de démolition/reconstruction pourra se faire avec application du taux réduit de 6% visé par une des rubriques précitées. Sa motivation tient essentiellement dans le fait que la démolition résulte de circonstances indépendantes de sa volonté (cas de force majeure).

Indépendamment de la survenance de cet évènement, le SDA ne peut confirmer l'application du taux de 6% prévu par les rubriques XXXI et XXXVIII précitées. En effet, le projet envisagé ne consiste plus en la transformation d'un immeuble existant puisque les travaux exécutés ne reposent pas d'une manière significative sur les anciens murs portants et, plus généralement, sur la structure essentielle du bâtiment existant (seules les caves et certaines fondations sont conservées) et qu'en outre, la superficie totale de la partie ancienne qui subsiste après l'exécution des travaux est dérisoire par rapport à la superficie totale de l'habitation après la réalisation des travaux.

Par ailleurs, la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, qui vise spécifiquement la démolition d'une habitation ancienne et la reconstruction conjointe d'une habitation neuve, ne peut pas non plus être revendiquée par le demandeur puisque la commune concernée par son projet ne figure pas parmi les communes visées par cette disposition.

**Cas 3: Opérations de lease and lease back – Pratique abusive au sens de l'article 1er, § 10, du CTVA**

Une institution publique envisage de constituer, au profit d'une seconde institution publique qui lui est liée, un droit d'emphytéose sur un bâtiment scolaire. La constitution de ce droit d'emphytéose se ferait avec application de la TVA au taux de 6% conformément à la rubrique XL du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20. La seconde institution publique, bénéficiaire du droit d'emphytéose, remettra ensuite le bâtiment scolaire à la disposition de la première institution publique via un bail exempté de la TVA en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du CTVA. Selon les informations fournies, le prix total du droit d'emphytéose avoisinera le total des loyers à payer en vertu du bail. L'intérêt prépondérant de cette opération de « lease & lease back » est de récupérer le différentiel de TVA (15%) entre la TVA, au taux de 21%, acquittée à l'époque sur la construction du bâtiment scolaire et qui serait totalement récupérée par la première institution publique lors de la constitution du droit d'emphytéose avec application de la TVA et la TVA, au taux de 6%, qui devrait être payée, en vertu de la nouvelle rubrique XL du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, relatif aux taux, par la seconde institution publique sur le droit d'emphytéose et qui serait non déductible dans son chef puisque le bâtiment scolaire est remis à la disposition de la première institution publique via une location immobilière exemptée de la TVA.

Dans la mesure où l'opération n'a que peu d'impact financier pour les deux institutions publiques concernées, que l'opération est effectuée entre des parties étroitement liées et contrôlées par les mêmes personnes, que l'opération ne se fait pas à des conditions de marché, et que le demandeur n'a pas été en mesure de justifier cette opération par des motifs économiques et financiers valables, le SDA a estimé que l'opération de «lease & lease back» entre ces deux institutions publiques avait pour objet essentiel ou principal l'obtention d'un avantage fiscal (la réduction du taux de TVA) et devait donc être qualifiée de pratique abusive conformément à l'article 1er, § 10, du CTVA.

## 6.3 DROITS D'ENREGISTREMENT ET DROITS DE SUCCESSION

**Cas 1: L'emphytéote renonce à ses droits en faveur du tréfoncier**

Le demandeur, une société qui est propriétaire d'un immeuble de bureaux dans la Région de Bruxelles-capitale (via deux filiales ; X pour l'emphytéose et Y pour le tréfonds), souhaite transformer ce bâtiment en immeuble à appartements. L'objectif est de vendre ces appartements lot par lot à des parties tierces en pleine propriété, et ce, sous le régime des droits d'enregistrement.

Une question importante dans le dossier était de savoir quels droits d'enregistrement (et sur quelle base) seraient précisément d'application en tenant compte du fait que pour l'instant, le droit d'emphytéose d'une part et le tréfonds d'autre part, encore séparés, seront réunifiés dans les mains d'une seule partie et que des travaux de transformation (sont ou) seront entre-temps effectués.

Préalablement à la question du point n° 2, le collège s'est cependant penché sur la façon dont le demandeur a acquis le bien immobilier dans son portefeuille en 2015. À ce moment-là, elle a d'une part acquis les actions de la société dans laquelle se trouvait l'emphytéose via la filiale X et d'autre part, elle a acheté le tréfonds (avec paiement des droits d'enregistrement à hauteur de 12,5 %) via la filiale Y. De cette manière, le demandeur a conservé une construction emphytéotique existante (2006, ruling 600.384), et ce, sur la base d'un acte juridique après le 1er juin 2012. Le collège estime qu'il n'est pas question d'abus tant que la création (et/ou le maintien) du split sale est antérieur au 1er juin 2012 et la reconstitution postérieure au 1er juin 2012. En l'occurrence, on ne satisfait pas à cette condition, et le collège a ainsi estimé qu'il était question d'abus. Le demandeur n'a pas donné suite à la proposition du collège de faire renoncer l'emphytéote à ses droits en faveur du tréfoncier, et ce, avant le début des travaux.

**Cas 2: Rachat partiel d'un contrat d'assurance-vie – Abus de droit**

<u>Opération envisagée</u>

Monsieur X et Madame Y étaient mariés sous le régime de la communauté de biens réduite aux acquêts.

Durant leur mariage, Monsieur X et Madame Y ont souscrit un contrat d'assurance-vie structuré de la manière suivante :

- Preneurs d'assurance : Monsieur X et Madame Y

- Tête assurée : Monsieur X

- Bénéficiaires : les enfants de Monsieur X et de Madame Y

Les conditions générales dudit contrat stipulent qu'en cas de décès de l'un des preneurs, le preneur survivant et capable deviendra seul titulaire de tous les droits et obligations dudit contrat.

Madame Y étant décédée, Monsieur X est devenu seul titulaire du contrat.

Il souhaite obtenir confirmation du SDA qu'en cas de rachat total ou partiel dudit contrat, il ne devra pas effectuer de déclaration complémentaire à la déclaration de succession de son épouse, Madame Y et que ces rachats ne peuvent être considérés comme abusifs au sens de l'article 106 § 2 du Code des droits de succession.

Pour justifier l'absence d'abus de droit, le demandeur avance trois arguments :

- Lorsqu'il a appris que son épouse était condamnée, il a envisagé de mettre fin au contrat en vue d'anticiper son déménagement afin de se rapprocher du seul de ses deux enfants vivant en Belgique. Toutefois, en raison d'un manque de temps, il n'a pu procéder à la résiliation dudit contrat du vivant de son épouse.

- Il n'est pas à l'origine de la transmission des droits et obligations du contrat dans son chef et il subit simplement les effets du décès de son épouse.

- Enfin, depuis le décès de son épouse, il doit faire face à de nombreuses dépenses et réorganiser sa vie (acheter un logement et déménager). Pour ce faire, il se verrait obliger de racheter le contrat.

De plus, par le placement d'une partie de ses fonds dans l'immobilier, le demandeur invoque que ces sommes resteront donc dans son patrimoine jusqu'à son décès et s'engage pour ce faire à ne procéder à aucune donation.

Position du SDA

En l'espèce, le SDA estime qu'il ne faut pas se limiter à la question de savoir si les rachats sont susceptibles d'être taxés ou de constituer un abus fiscal mais qu'il faut au contraire se demander si l'ensemble des opérations réalisées et envisagées sont constitutives d'un abus fiscal.

Il convient de noter que le demandeur a transféré avec son épouse tous leurs avoirs communs liquides (comptes en banque et comptes-titres) dans un contrat d'assurance-vie un an avant le décès de Madame, avec pour effet que le demandeur se retrouve seul preneur et tête assurée du contrat sans payer de droits de succession (l'article 8 du Code des droits de succession étant inapplicable au décès du premier conjoint).

La volonté du demandeur par la suite de racheter partiellement ou totalement le contrat aura pour effet d'anéantir l'application de l'article 8 du Code des droits de succession à son décès.

Le SDA estime que les motifs avancés par le demandeur ne sont donc pas pertinents pour renverser la notion d'abus fiscal.

Ses besoins de liquidités actuels ne sont que la conséquence des opérations réalisées en vue d'éluder l'application de l'article 8 du Code des droits de succession au moment du décès de son épouse.

En conséquence, le SDA considère qu'il y a abus fiscal et que l'article 106 § 2 du Code des droits de succession s'applique à l'ensemble des opérations.

La présente position est par ailleurs conforme aux différentes décisions déjà rendues dans ce type de dossier où systématiquement, il a été introduit un warning visant à empêcher tout rachat par le cessionnaire des droits sous peine de rendre applicable l'article 106 § 2 du Code des droits de succession.

# 7. APERÇU DES RAISONS DE LA RÉNONCIATION

2013.053, 2013.072, 2014.584, 2014.636, 2015.468, 2015.562, 2015.729, 2016.144, 2016.262, 2016.310, 2016.343, 2016.428, 2016.471, 2016.552, 2016.574, 2016.597, 2016.632, 2016.679, 2016.681, 2016.718, 2016.739, 2016.771, 2016.819, 2016.864, 2016.868, 2016.869, 2016.878, 2016.879, 2017.119, 2017.143, 2017.179, 2017.196, 2017.233, 2017.265, 2017.309, 2017.375, 2017.389, 2017.396, 2017.416, 2017.570, 2017.620, 2017.629, 2017.674, 2017.697

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées d'obtention d'une décision anticipée pour les raisons suivantes :

- avant que le collège ait pris une décision concernant l'irrecevabilité, il a été renoncé à la demande;
- opération(s) modifiée(s);
- renonciation sans mention d'une (de) raison(s) explicite(s);
- pas d'accord avec la personne effectuant l'introduction de la demande, raison pour laquelle il y a renonciation;
- la question ne relevait pas de la compétence du SDA.

# 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 – Aperçu*

| | 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 |
| 2014 | 756 | 557 | 199 | 739 | 552 | 187 | 1186 | 786 | 400 | 1427 | 824 | 603 |
| 2015 | 750 | 529 | 221 | 743 | 533 | 210 | 1361 | 857 | 504 | 1182 | 758 | 424 |
| 2016 | 935 | 636 | 299 | 882 | 602 | 280 | 1715 | 1056 | 659 | 1381 | 913 | 468 |
| 2017 | 1043 | 644 | 399 | 1002 | 619 | 383 | 2040 | 1232 | 808 | 1721 | 1047 | 674 |

## 8.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

*Tableau 1: Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Aperçu*

| 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 |
| 2014 | 667 | 90,3% | 52 | 7,0% | 10 | 1,4% | 7 | 0,9% | 3 | 0,4% | 739 |
| 2015 | 683 | 91,9% | 50 | 6,7% | 4 | 0,6% | 5 | 0,7% | 1 | 0,1% | 743 |
| 2016 | 838 | 95,0% | 31 | 3,5% | 2 | 0,2% | 4 | 0,5% | 7 | 0,8% | 882 |
| 2017 | 956 | 95,4% | 44 | 4,4% | 0 | 0,0% | 1 | 0,1% | 1 | 0,1% | 1002 |

*Tableau 2: Nature des clôtures des prefilings – Aperçu*

| PREFILING | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | NATURE CLÔTURE | | | | | | |
| | DEMANDES | | SANS SUITE | | AVENANT | | |
| ANNEE | TOTAL | % | TOTAL | % | TOTAL | % | TOTAL |
| 2017 | 850 | 49,4% | 807 | 46,9% | 64 | 3,7% | 1721 |

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures de prefilings ne donnant pas lieu à une demande ne s'explique qu'en partie pour les raisons déjà évoquées pour les renonciations à demande (notamment irrecevabilité, modification ou renonciation à l'opération, opération pour laquelle la position du SDA diverge de celle du demandeur).

Il faut en effet signaler que dans un nombre non négligeable de cas, le demandeur, après avoir reçu l'aval sans réserve de l'équipe pour introduire une demande (soit en raison de l'évidence de la réponse parce que celle-ci est clairement exprimée dans les dispositions légales, les commentaires administratifs publiés, ou une réponse à une question parlementaire), estime superflu de passer en demande, les informations ou références reçues du SDA lui paraissant suffisamment claires et "rassurantes" quant au régime fiscal applicable à la situation ou à l'opération envisagée.

*Tableau 3: Répartition détaillée – Année 2017*

| | DEMANDES | | PREFILINGS | |
|---|---|---|---|---|
| | IN | OUT | IN | OUT |
| Déduction pour capital à risqué | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Droits d'auteur | 96 | 73 | 200 | 103 |
| Frais professionnels | 22 | 18 | 91 | 83 |
| Rémunérations (1) | 41 | 51 | 74 | 72 |
| INR | 10 | 13 | 32 | 26 |
| TVA | 83 | 76 | 265 | 224 |
| RDT | 8 | 9 | 14 | 9 |
| Restructurations | 110 | 120 | 243 | 210 |
| Plus-values sur actions | 51 | 70 | 64 | 106 |
| Taxe Caïman | 5 | 3 | 16 | 24 |
| Frais propres à l'employeur | 262 | 237 | 365 | 289 |
| Abandons de créances | 8 | 6 | 12 | 13 |
| Déduction pour revenus de brevets/d'innovation | 48 | 43 | 112 | 68 |
| IPP | 25 | 13 | 122 | 102 |
| Enregistrement | 21 | 26 | 53 | 51 |
| Revenus mobiliers | 92 | 80 | 104 | 91 |
| IPM | 14 | 9 | 18 | 20 |
| Stock Options | 20 | 21 | 37 | 21 |
| Tax Shelter | 5 | 9 | 9 | 11 |
| Taxe au tonnage | 3 | 3 | 3 | 4 |
| ISOC | 30 | 34 | 81 | 72 |
| Prix de transfert | 73 | 68 | 100 | 85 |
| Usufruit | 9 | 9 | 18 | 25 |
| Autres | 7 | 10 | 7 | 11 |
| **TOTAL** | **1043** | **1002** | **2040** | **1721** |

*(1) Rémunérations (avantages sociaux, avantages de toute nature ...)*

*Tabel 4: Répartition détaillée des décisions par qualité du demandeur – Année 2017*

| | DEMANDES | | | |
|---|---|---|---|---|
| | GE (1) | P | PME (1) | IPM (2) |
| Déduction pour capital à risqué | 1 | | | |
| Droits d'auteur | | 64 | 9 | |
| Frais professionnels | 4 | 12 | 2 | |
| Rémunérations | 28 | 9 | 4 | 10 |
| INR | 10 | 1 | 2 | |
| TVA | 6 | 3 | 51 | 16 |
| RDT | 6 | | 3 | |
| Restructurations | 51 | | 69 | |
| Plus-values sur actions | | 66 | 4 | |
| Taxe Caïman | | 3 | | |
| Frais propres à l'employeur | 135 | | 75 | 27 |
| Abandons de créances | 5 | | 1 | |
| Déduction pour revenus de brevets/d'innovation | 30 | | 13 | |
| IPP | | 13 | | |
| Enregistrement | 4 | 10 | 10 | 2 |
| Revenus mobiliers | 37 | 5 | 34 | 4 |
| IPM | | | | 9 |
| Stock Options | 17 | 1 | 3 | |
| Tax Shelter | 2 | | 7 | |
| Taxe aut tonnage | 1 | | 2 | |
| ISOC | 20 | | 14 | |
| Prix de transfert | 63 | | 5 | |
| Usufruit | | | 9 | |
| Autres | 3 | 1 | 3 | 3 |
| **Total** | **423** | **188** | **320** | **71** |
| **% qualité du demandeur** | **42,22%** | **18,76%** | **31,94%** | **7,08%** |

*(1) Selon l'article 15 C.soc.*
*(2) Asbl, pouvoirs publics ...*

## 8.4. DÉLAI DE DÉCISION

*Tableau: Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu*

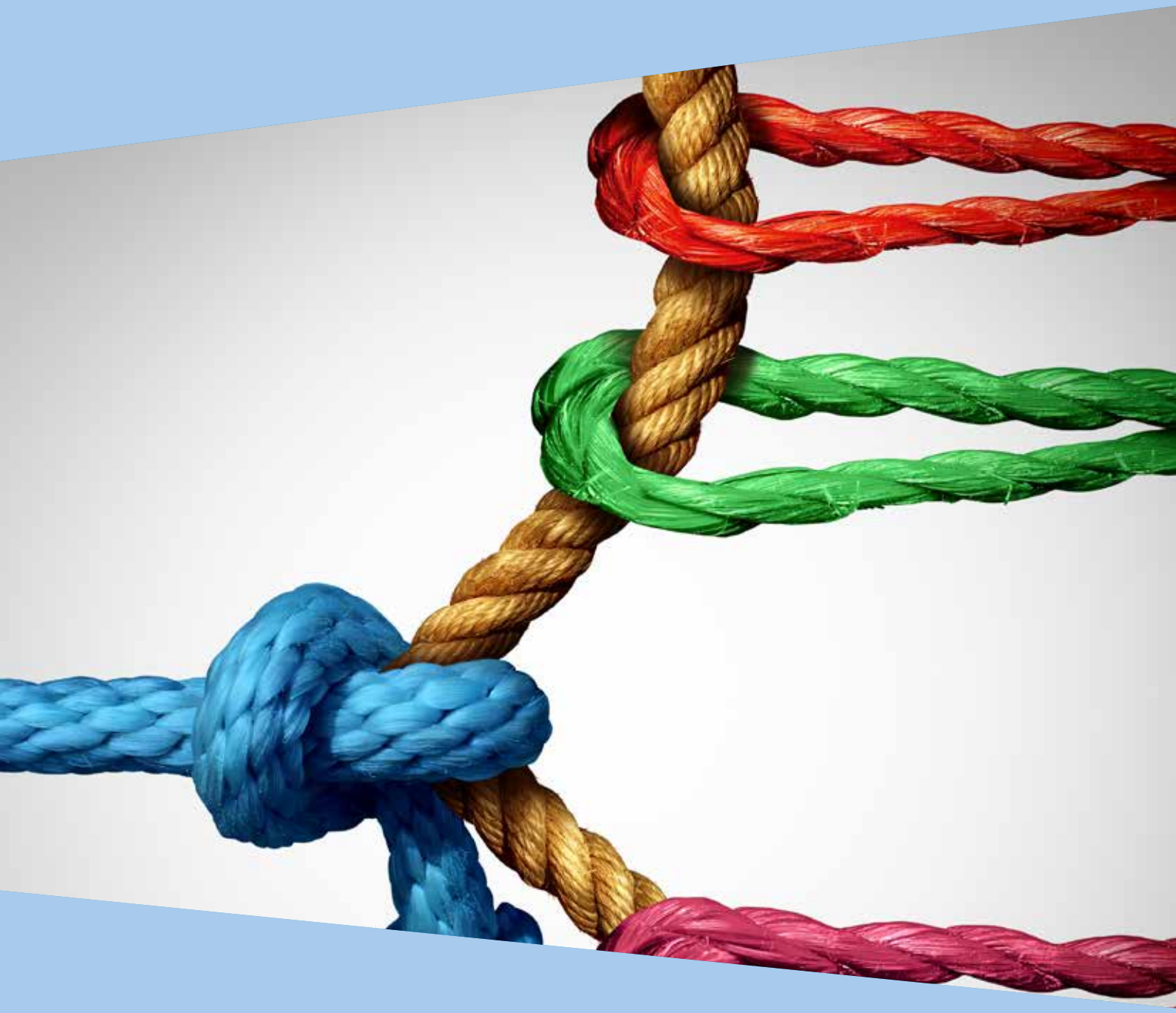
| **Année** | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **JOURS CALENDRIER** | 83 | 81 | 68 | 71 | 67 | 68 | 64 | 67 | 65 | 67 |

## 8.5. APERÇU DES ÉCHANGES DE RULINGS 2017

Dans le cadre de DAC 3, 488 décisions anticipées ont été échangées en 2017. Tant les «anciens» rulings (délivrés entre le 01/01/2012 et le 31/12/2016) que les «nouveaux» rulings pris en 2017 sont concernés.

Dans le cadre de l'Action 5 du plan BEPS, 794 échanges se rapportant à 181 décisions anticipées ont eu lieu.

# PARTIE 2
# STATISTIQUES CONCERNANT LA RÉGULARISATION



## 1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU QUATER

- Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 29.07.2016).

- AR du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 18.08.2016).

- Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances, (M.B 20.12.2016, 3ème édition).

- Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés (M.B 18.07.2017).

- Accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flandre relatif à la régularisation de montants non scindés (M.B. 18.07.2017).

- Décret du 1er juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé, la renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie ou précédée par une donation, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de « clause de la maison mortuaire » et la révision du montant des amendes. (M.B. 10.07.2017).

- Décret du 16 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'État fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés (M.B. 18.07.2017).

- Loi du 30 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 18.07.2017).

- Ordonnance du 13 juillet 2017 portant assentiment à l'Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales. (M.B. 18.07.2017).

- Arrêté royal du 18 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 6, § 1er et 7, alinéa 2, de l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 31.07.2017).

- Arrêté royal du 21 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 1, 4°, 5° et 6° de l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés. (M.B. 31.07.2017).

## 2. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU QUATER

*Tableau 1: nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 1 (a) – Montants déclarés– Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016 et 31.12.2017*

| Situation au | IN | OUT | IN | OUT | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Quantité | | Montants 57ecision (EUR) | | Prélèvement |
| 31/12/2016 | 341 | 59 | 177.745.377,33 | 33.458.990,00 | 13.641.528,73 |
| 31/12/2017 | 1015 | 549 | 627.579.168,19 | 390.827.578,90 | 149.388.977,40 |

*Tableau 2: catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2017*

| DLU Quater – 549 déclarations traitées en 2016 et 2017 | | |
|---|---|---|
| | Montants (EUR) | |
| | Montants 57ecision (EUR) | Prélèvements (EUR) |
| Revenus professionnels | 7.501.812,78 | 5.279.767,17 |
| Revenus mobiliers | 31.568.423,50 | 13.553.374,02 |
| Revenus immobiliers | 1.942.454,46 | 496.368,80 |
| Revenus divers | 845.257,69 | 629.833,90 |
| Bénéfices | 8.559.398,05 | 5.419.816,81 |
| Sommes | 23.501,00 | 5144,80 |
| T.V.A | 1.110.919,35 | 233.293,05 |
| Capitaux prescrit | 337.980.171,60 | 123.569.220,90 |
| Cotisations sociales | 1.295.640,48 | 202.157,98 |
| **TOTAAL** | **390.827.578,90** | **149.388.977,43** |

*Tableau 3: nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 2 (b) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2017*

| Situation au | IN | OUT | IN | OUT | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Quantité | | Montants 57ecision (EUR) | | Prélèvement |
| 31/12/2016 | 0 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 31/12/2017 | 61 | 6 | 56.134.334,52 | 2.719.258,19 | 1.296.351,53 |

*Tableau 4: nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 controle – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2017*

| Situation au | IN | OUT | IN | OUT | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Quantité | | Montants 57ecision (EUR) | | Prélèvement |
| 31/12/2016 | 0 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 31/12/2017 | 107 | 16 | 84.334.415,57 | 24.646.381,30 | 4.758.167,13 |

(a) Volet 1 = Impôts fédéraux

(b) Volet 2 = Impôts régionaux (la Région Walonne et la Région Bruxelles-Capitale)

(c) Volet 3 = Montants non scindés (Etat féderal, la Région Flamande, la Région Walonne et la Région Bruxelles-Capitale )

**Plus d'information :**
SPF Finances
Service des Décisions Anticipées  en matière fiscale
Rue de la Loi 24 - 1000 Bruxelles
- Tel.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.fin.belgium.be