

## CONFERENCE DE L'IFA

### LE DEVOIR DU SDA DE RAPPORT ANNUEL A LA CHAMBRE DES REPRESENTANTS

Présidente du Collège du  
Service des Décisions Anticipées en matière fiscale  
Professeur à l'ULB

Véronique TAI

Bruxelles, 29 mars 2011



## Avertissement

Cette présentation a pour objet de partager avec vous des pistes de réflexion présentées à titre personnel sur des sujets d'actualité auxquels se trouve confronté le SDA. Ces réflexions n'engagent en rien le SDA ni le SPF Finances.



## I. Le SDA en chiffres



Le SDA est composé de :

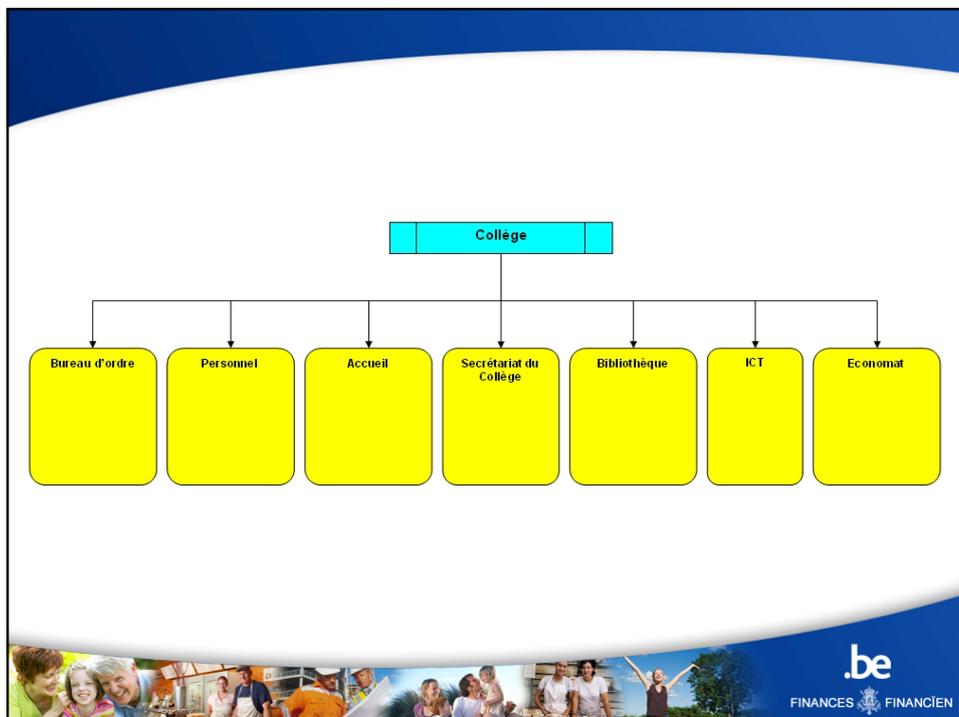
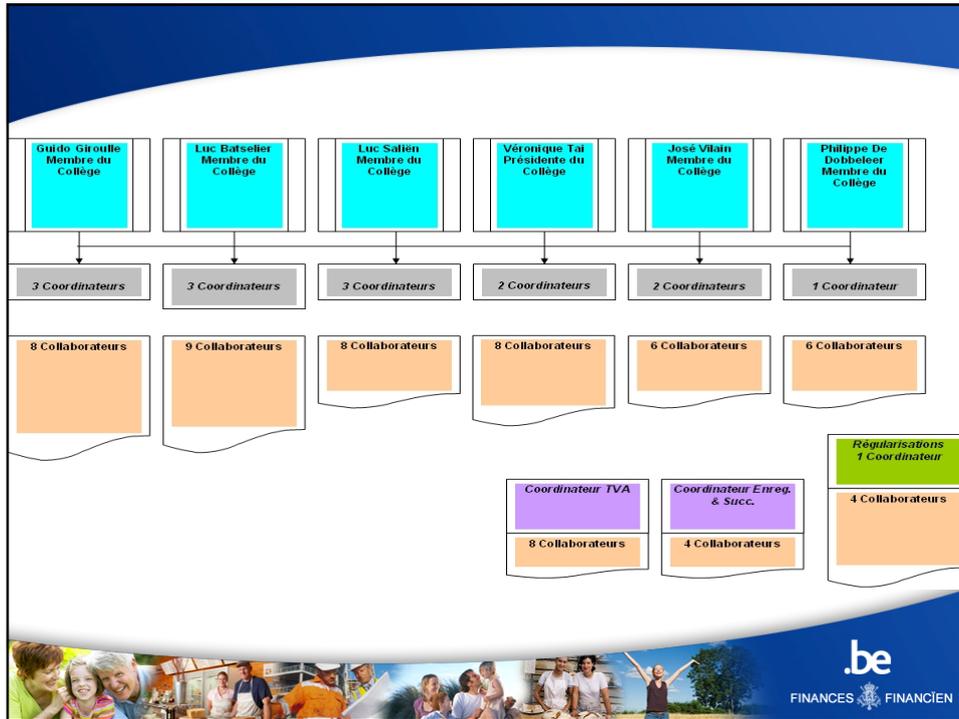
6 membres du collège de direction

16 coordinateurs

55 (N) et 40 (F) collaborateurs  
sélectionnés

dans l'administration des  
contributions directes, de la TVA et de  
l'enregistrement et des domaines





Philippe Dedobbeleer	José Vilain	Véronique Tai
Réorganisations autres que transfert de siège et réorganisations transfrontalières	Rémunérations	Isoc autre : NID, Tax Shelter, réorganisations transfrontalières, .....
Etablissement stable (pur)	Frais propres à l'employeur	Revenus (im)mobiliers
Transparence : autre	Abandon de créance	Transparence en matière (im)mobilière
Prix de transfert : prêts intra-groupe	Plus-value internes	Rémunérations alternatives et Stock options
Excess profit (art. 185§2b CIR92)	Prix de transfert : autre	Droits d'auteurs
	Brevets	
Droit enregistrements (art. 115-130 C. Enreg.)	Droits d'enregistrements: demandes introduites par notaires	Droits d'enregistrements: demandes introduites par avocats/professionnels de l'immo
	Droits de donation et de succession	TVA en matière (im)mobilière et opérations financières
TVA (art. 11 CTVA)	TVA : autre	Autres taxes indirectes (ex : TOB, TAT)



Luc SALIEN	Guy GIROULLE	Luc BATSELIER
<b>Materies (hoofdzaken)</b>	<b>Materies (hoofdzaken)</b>	<b>Materies (hoofdzaken)</b>
Interne meerwaarden	Reorganisaties	Transfer pricing
Bezoldigingen	DBI	Kwijtschelding schuld
Kosten (incl KEW)	Transparantie (deel Ven B)	NID
Auteursrechten	RV (o.m. verzekeringsproducten)	PID
Extra-legale pensioenen	RPB	Tonnagetaks
Art. 47		Tax Shelter
Voorzieningen		Vaste inrichting / DBV
Stock options	btw	Registratie
Transparantie (deel PB)	Andere taksen	Douane



## Demandes

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



## Prefilings

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



DEMANDES OFFICIELLES - TYPE DEMANDES - PERIODE 2010

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

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

DEMANDES OFFICIELLES - TYPE DECISION - PERIODE 2010

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

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



PREFILINGS - TYPE DEMANDES - PERIODE 2010

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

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

PREFILINGS - TYPE CLOTURE - PERIODE 2010

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

Matiere	F	N	Total
CD - Art.90,1* & 90,9* CIR 92	7	79	86
CD - Prix de Transfert	12	53	65
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	2	14	16
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	15	57	72
CD - Rev. & Pr.Mobilier	16	13	29
CD - RDT & PV 192 CIR92	6	7	13
CD - Tonnagetax	0	0	0
CD - Stock Options	4	10	14
CD - Tax Shelter	8	4	12
CD - 205 Intérêts notionnels	2	6	8
CD - 205 Brevets	2	0	2
CD - Rémunérations	7	23	30
CD - Frais Professionnels	4	17	21
CD - Autres	32	66	98
TVA	26	28	52
Enregistrement	18	18	36
Douanes	0	0	0
Autres	0	3	3
Indéterminé	34	114	148
	195	510	705



## II. Rapport au parlement



## Rapport au parlement

- Contenu :
  - ∅ Fonctionnement du SDA;
  - ∅ Lacunes constatées dans le droit positif belge;
  - ∅ Rulings présentant un intérêt particulier;
  - ∅ Demandes ayant reçu une appréciation négative;
  - ∅ Données statistiques;
  - ∅ Régularisations.
- Quid de la publication du rapport ?



- I. Lacunes constatées dans le droit positif belge
- II. Rulings présentant un intérêt particulier
- III. Demandes ayant reçu une appréciation négative



I. Lacunes constatées dans le droit positif belge (liste non-exhaustive)

- a. Conditions qualitatives pour la déduction des RDT
- b. Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée
- c. Les fonds communs de placement (FCP)
- d. Les sociétés d'investissement
- e. Fiscalité des produits financiers
- f. Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés
- g. Article 275/3 CIR92: problématique du personnel scientifique affecté à la valorisation des recherches universitaires vers le secteur privé



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge (liste non-exhaustive) (suite)

- h. Article 205(1) et suivants du CIR 92 (déduction pour revenus de brevets)
- i. Article 211 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale
- j. Article 206 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale en cas de fusion
- k. Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi et portant des dispositions diverses
- l. Cession et concession de droits d'auteur
- m. TVA : Les contrats D(esign)B(uild)F(inance)M(aintenance)
- n. Droits d'enregistrement : montages concernant la cession de biens immobiliers afin d'éviter les droits d'enregistrement proportionnels de 10 ou 12,50 p.c



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- a. Conditions qualitatives à la déduction des RDT (article 203 du CIR 92)
  - Le SDA a à traiter de nombreuses demandes relatives à l'application du régime des RDT.
  - Dans ce cadre, le SDA constate certaines anomalies dont :
    - Application du régime RDT aux dividendes perçus d'une société antérieurement non soumise à l'impôt des sociétés mais dont le régime fiscal aurait par la suite été modifié
    - Application du régime RDT aux dividendes perçus d'une société, autre qu'une société d'investissement, de financement ou de trésorerie, qui bénéficierait d'un régime fiscal exorbitant du droit commun ;
    - Non- application du régime RDT aux dividendes perçus d'une société étrangère disposant de la personnalité juridique mais étant fiscalement considérée comme une entité transparente alors même que celle-ci subit une imposition réelle (au niveau de ses actionnaires).



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- b. **Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée**
  - Le législateur n'ayant pas à ce jour modifié l'article 206 ou 212 CIR92, le SDA a été interrogé à plusieurs reprises sur le traitement à réserver aux RDT excédentaires en cas de restructuration immunisée, et plus précisément sur l'opportunité qu'à une société d'invoquer l'effet direct de l'article 4, §1er, de la Directive « mère-fille » à l'occasion d'une fusion ou scission immunisée, de manière à permettre le transfert vers la société absorbante ou bénéficiaire des RDT excédentaires existant dans le chef de la société absorbée ou scindée. Dans l'affirmative, ceci induirait l'octroi à l'excédent RDT d'un régime équivalent à celui prévu à l'article 206, §2, CIR92 pour les pertes reportées dans le chef de la société absorbée ou scindée (l'exemption d'impôt entraînant une augmentation des pertes fiscales par rapport aux pertes comptables d'un montant équivalent à 95% des dividendes).



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- b. **Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée (suite)**
  - ∅ A défaut de modification législative, le SDA traite ces dossiers de la manière suivante :
  - Le contribuable invoque l'effet direct
    - > en cas de fusion, l'excédent RDT de la société absorbante est maintenu intégralement et l'excédent RDT de la société absorbée est transféré vers la société absorbante suivant les dispositions prévues à l'article 206, §2 CIR92 ;
    - > en cas de scission ou scission partielle (opération assimilée à une scission au regard du Code des sociétés), l'excédent RDT existant dans la société scindée ou partiellement scindée est partagé entre les différentes entités issues de la scission ou de la scission partielle suivant les dispositions prévues à l'article 206, §2 CIR92.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### b. Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée (suite)

- Le contribuable n'invoque pas l'effet direct
  - > en cas de fusion, l'excédent RDT de la société absorbante est maintenu intégralement et l'excédent RDT de la société absorbée est définitivement perdu ;
  - > en cas de scission, l'excédent RDT existant dans la société scindée est définitivement perdu puisqu'elle cesse d'exister ;
  - > en cas de scission partielle (opération assimilée à une scission au regard du Code des sociétés), l'excédent RDT existant dans la société scindée reste déductible uniquement dans le chef de cette dernière puisqu'elle continue d'exister.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### c. Les fonds communs de placement (FCP)

- q Le SDA a à traiter de plusieurs demandes portant sur le traitement fiscal des revenus résultant d'un investissement dans un fonds commun de placement et est confronté notamment aux difficultés résultant de :
  - l'application pratique de la transparence fiscale que devrait induire l'absence de personnalité juridique des FCP ;
  - l'application conjointe de la transparence fiscale et des articles 19bis et 19 ter CIR92 ;
  - l'absence d'arrêté pris en exécution de l'article 321bis CIR 92 ;
  - ...
- q Disposer de textes clairs en la matière paraît nécessaire.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### d. Les sociétés d'investissement

- Le SDA est confronté régulièrement à des demandes ayant pour objet de préciser la notion de société d'investissement au sens de l'article 2, § 1er, 5°, f) CIR 92 à savoir « toute société dont l'objet consiste dans le placement collectif de capitaux ».
- Plus particulièrement, les questions posées visent à savoir :
  - si la qualité de société d'investissement implique ou non une reconnaissance comme telle par une autorité supérieure (CBFA, SPF Finances, ...).
  - (dans l'affirmative), si une reconnaissance en tant que société d'investissement par une autorité étrangère est suffisante ou si il convient en outre de vérifier si les critères pris en compte à l'étranger sont analogues aux critères belges.
  - (dans la négative), comment il convient d'interpréter les termes « dont l'objet consiste dans le placement collectif de capitaux » : eu égard notamment au nombre et à la qualité des investisseurs ainsi qu'à l'ampleur et la diversification des investissements effectués.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### d. Les sociétés d'investissement (suite)

- Cette problématique est généralement soulevée dans le cadre de l'application des conditions quantitatives (article 202 CIR 92) inhérentes au bénéfice du régime des RDT.
- Par ailleurs, en ce qui concerne plus particulièrement les sociétés d'investissement agréées (SICAV, ...), plusieurs demandes ont été soumises au SDA portant notamment sur l'application des articles 203 (RDT) et 211 CIR92 (neutralité fiscale des fusions) dès lors que ces dispositions fiscales ne tiennent pas compte du cadre juridique particulier de ces véhicules d'investissement réglementés, à savoir, la gestion par compartiment :
  - organisation en compartiments,
  - comptabilisation à la valeur de marché



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### e. Fiscalité des produits financiers

- Le SDA est confronté à de nombreuses interrogations quant à leur traitement fiscal. Il en est ainsi, notamment :
- du traitement fiscal, au regard des articles 2, §1er, 8° ; 19, §2 ; 266 et 280 CIR92, d'obligations dont le rendement est aléatoire (fonction de l'évolution de tel indice boursier ou de telles actions, ...);
- du régime fiscal, au regard des articles 19, §1er, 3° et 21, 9° CIR92, des contrats d'assurance-vie « multi-branches » c-à-d de produits d'assurance-vie prévoyant qu'une partie des primes peut être investie en branche 21 tandis que l'autre est investie en branche 23 et/ou que des arbitrages entre ces deux branches peuvent être effectués en cours de contrat;
- du traitement fiscal des produits dérivés (options, swap, contrats à terme, ...);
- de la fiscalité des instruments financiers hybrides c-à-d revêtant des caractéristiques propres à la fois aux instruments de dettes et aux éléments de fonds propres (prêt participatif, parts bénéficiaires, ...).
- ∅ actualisation de certains textes du CIR 92 traitant de la fiscalité de ces produits (voir notamment les articles 17 à 22 CIR 92).



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### f. Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés

- ∅ Certaines personnes morales ne poursuivant aucun but lucratif et soumises à l'Impôt des Personnes Morales (IPM) sont parfois contraintes de transférer leur patrimoine vers une société commerciale, d'adopter la forme sociétaire ou à tout le moins de se soumettre à l'Impôt des Sociétés (ISoc).



#### f. Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés (suite)

- Les questions soumises au SDA portent notamment sur :
  - le sort des réserves constituées et/ou des pertes accumulées au sein d'une personne morale soumise à l'IPM lorsque celle-ci est tenue de se soumettre à l'ISoc ;
  - la possibilité pour une personne morale soumise à l'IPM de procéder, en neutralité fiscale, à des apports de branches d'activité ou d'universalité de biens vers une société commerciale, voire de fusionner avec une telle société ;
  - la question de savoir si le transfert du patrimoine d'une personne morale soumise à l'IPM vers une société commerciale induit ou non son assujettissement à l'ISoc.
- ∅ La récurrence des questions soumises au SDA rend souhaitable l'adoption de dispositions fiscales traitant spécifiquement de cette matière.



#### I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

##### g. Article 275/3 CIR92: problématique du personnel scientifique affecté à la valorisation des recherches universitaires vers le secteur privé

- Selon l'article 275/3, §1er, CIR92, les universités qui attribuent des rémunérations à des chercheurs ainsi que les entreprises qui ont conclu une convention de partenariat avec une université (ou autres institutions scientifiques agréées) et qui attribuent une rémunération à des chercheurs affectés à un projet de recherche peuvent bénéficier d'une dispense de précompte professionnel.
- Afin de valoriser les résultats de leurs recherches, les universités emploient du personnel scientifique chargé de mettre en relation l'université et le secteur privé. Bien que ce personnel scientifique ne rentre pas dans le champ d'application de la définition de « chercheur3 », l'université bénéficie de la dispense de versement de précompte professionnel sur base de l'article 275/3 CIR92, les membres du personnel scientifique étant de facto assimilés aux « chercheurs » de l'université.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### g. Article 275/3 CIR92: problématique du personnel scientifique affecté à la valorisation des recherches universitaires vers le secteur privé (suite)

- Toutefois, dès l'instant où cette activité de valorisation des recherches est externalisée dans une société ad hoc, le personnel scientifique ne peut plus bénéficier de la dispense de versement de précompte professionnel. En effet, les scientifiques chargés de la valorisation des résultats des recherches de l'université vers le secteur privé ne peuvent être qualifiés de chercheurs au sens de l'article 275/3, §1er, al.3, 1°, CIR92, ni être assimilés de facto aux chercheurs universitaires comme tels.
- Les universités qui, par souci de transparence et d'efficacité, ont choisi d'externaliser l'activité de valorisation de leurs recherches vers le secteur privé se retrouvent dès lors défavorisées par rapport aux universités qui conservent ce département en interne.
- ∅ Proposition d'étendre le champ d'application de l'article 275/3 CIR92 au personnel scientifique des sociétés ayant pour activité la valorisation des recherches universitaires vers le secteur privé.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### h. Article 205(1) et suivants du CIR 92 (déduction pour revenus de brevets)

- ∅ Difficulté d'application de ces dispositions dans les cas où les revenus de brevets sont compris dans le prix de vente des biens ou services brevetés.
- Le SDA doit pouvoir distinguer quelle partie du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise détenant le brevet pourra être accordée au fait qu'elle fait usage, dans son activité commerciale, d'un brevet qu'elle a développé ou amélioré.
  - Cette analyse est double: détermination de la quotité de la rémunération relative aux autres fonctions de l'entreprise (analyse fonctionnelle) et voir si la déduction demandée peut être intégralement rattachée à des brevets qui étaient utilisés pour la vente de biens ou services depuis le 01.01.2007.
  - Cela signifie qu'il faudra déterminer, le cas échéant, quelle quotité des rémunérations il faudra exclure de la déduction parce qu'elle concerne d'autres immobilisations incorporelles (comme des marques, des goodwill,...) ainsi que des brevets ayant déjà fait l'objet de ventes avant le 01.01.2007.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- h. Article 205(1) et suivants du CIR 92 (déduction pour revenus de brevets) (suite)
- q. Problématique des PME pour lesquelles la recherche n'est pas effectuée « en interne », à savoir dans un centre de recherche dont disposerait l'entreprise, mais est confiée à un centre de recherche externe belge fondé notamment par une université. Les coûts de la recherche (achat de matières premières et de matériel, de consultance technique, juridique sur la propriété intellectuelle et la main d'œuvre) sont toutefois supportés par la PME. Les résultats de la recherche lui appartiennent également.
  - L'application du texte actuel de l'article 205/2, du CIR 92 n'a pas permis au SDA de confirmer que la PME pouvait obtenir la déduction pour revenus de brevets dès lors que celle-ci ne disposait pas d'un « centre de recherche formant une branche d'activité visée à l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, (CIR 92).



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- h. Article 205(1) et suivants du CIR 92 (déduction pour revenus de brevets) (suite)
- q. Problème du fait que les demandes de brevets (mais seuls les brevets obtenus) n'entrent pas en ligne de compte pour la déduction fiscale pour revenus de brevets, alors que ces demandes de brevets confèrent une protection juridique dès le moment de l'introduction de la demande, à condition que le brevet soit accordé ultérieurement.
  - Le problème se pose principalement dans le secteur mécanique (développement de machines) et dans le secteur IT : les développements technologiques se retrouvent très rapidement dépassés, ce qui entraîne une dévalorisation rapide d'un brevet accordé. Les innovations technologiques constantes ont en effet pour conséquence qu'un brevet, qui a sa plus grande valeur peu après l'invention (et donc au moment de la demande de brevet), se voit rapidement perdre de son utilité et donc aussi de sa valeur.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- i. **Article 211 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale en cas de fusion mère-fille**
- Soit deux sociétés : A détient 100% de B. Les deux sociétés qui effectuent la même activité veulent fusionner. Elles ont des plus-values exonérées sur des véhicules d'entreprise au sens de l'article 44bis, du CIR 92 au passif de leur bilan.
  - Une fusion mère-filiale ne peut se faire en exonération totale d'impôts. L'article 211, alinéa 1er, § 1, 1°, du CIR 92 n'exonère d'impôt que les plus-values mentionnées aux articles 44, § 1, 1° et 47 du CIR 92. Toutes les autres réserves exonérées sont imposables par suite de la fusion mère-fille.
  - La fusion filiale – mère permet de pallier à cet inconvénient.
  - ∅ Une telle option présentant un avantage fiscal, se pose la question de sa conformité avec l'article 183bis du CIR 92. Il serait dès lors préférable de modifier l'article 211 du CIR 92



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- j. **Article 206 du CIR 92 : absence de neutralité fiscale en cas de fusion**
- L'application de l'article 206 permet le report des pertes limité à l'AFN de la société qui les a supportées par rapport à l'AFN des deux sociétés. Il entraîne ipso facto une déperdition définitive d'une partie des pertes fiscales.
  - Cela entraîne des comportements induits préalables à la fusion afin de modifier l'AFN de l'une ou l'autre des sociétés.
  - Ces comportements étant « inspirés » fiscalement, se pose la question de leur conformité avec l'article 183bis du CIR 92. Il serait dès lors préférable de modifier l'article 206 CIR 92



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- k. **Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi et portant des dispositions diverses : restructurations**
- Dans la Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi et portant des dispositions diverses, aucune disposition n'est prévu en matière d'adaptation des plans d'options à la suite de restructuration (fusion, scission,...), reprise d'une entreprise, diminution de capital, ...
  - Le SDA admet généralement la modification du SOP afin d'assurer la neutralisation de la restructuration sur le SOP. Il serait préférable de clarifier dans une disposition légale les cas où la modification du SOP est acceptée.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- k. **la Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi et portant des dispositions diverses : options sur SICAV**
1. La cessibilité des options octroyées dans le cadre d'un plan d'options sur actions ne fait pas obstacle à l'application de la Loi.
  - Toutefois elle peut-être de nature à créer un avantage certain (art. 43, § 8 de la Loi) ou constituer un élément pouvant conduire à l'application de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, CIR92 ou révéler une simulation.
  2. les modalités d'attribution, de cession et d'exercice des options, les circonstances de fait telles que la répétition et la fréquence des opérations, le montant élevé des avantages, l'identité d'intérêts entre la société qui offre les options et le bénéficiaire, sont autant d'éléments à apprécier au cas par cas et qui sont de nature à entraîner une taxation des avantages en application des articles 25, 26, 31, 32 et 36 du CIR92;



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- k. la Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi et portant des dispositions diverses : options sur SICAV(suite)
- 3. L'avantage rémunérateur est-il fixé forfaitairement à un pourcentage de la valeur de l'action sous-jacente (article 43, §§ 3 et 4 de la loi du 26 mars 1999) ou doit-il être fixé, en application de l'article 43, § 2 de la loi, au dernier cours de clôture de l'option qui précède le jour de l'offre.



### k. la Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi et portant des dispositions diverses : options sur SICAV(suite)

- En général, les options qui seront émises par la société-employeur avec l'aide de l'organisme financier ne constituent pas des options cotées ou négociées en bourse dès lors qu'elles ne sont pas offertes sur un marché ouvert régulièrement actif au sens de l'article 41, 5° de la loi du 26 mars 1999. Elles n'entrent dès lors pas directement dans le champ d'application de l'article 43, § 2 de la loi. Elles pourraient néanmoins, de par l'application combinée des articles 344, § 1er du CIR92 et de l'article 43, § 2 de la loi, être valorisées au dernier cours de clôture de l'option de couverture qui précède le jour de l'offre :
  - o si cette option de couverture est une option cotée ou négociée en bourse au sens de l'article 41, 5° de la loi
- et
- o si cette option de couverture offre des similitudes importantes avec l'option émise par la société-employeur.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

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

- Le nouveau régime de taxation des droits d'auteur et des droits voisins instauré par la Loi du 16 juillet 2008 suscite plusieurs questions d'ordre technique qui nécessiteraient des adaptations légales :
- quid du concours éventuel entre l'article 17, §1er, 3° CIR92 et l'article 17, §1er, 5° CIR92 ?
- quid de la possibilité de déduire les frais encourus pour acquérir ou conserver les revenus visés à l'article 17, §1er, 5° CIR92 (en comparaison avec le libellé de l'article 22 CIR92) ?
- quid de la possibilité de déduire les frais réels pour le calcul du PrM ?
- quid de l'application du forfait général de 15% au-delà du seuil de 20.000 € non indexés (pour le calcul des frais forfaitaires) ?
- quid de l'application de l'article 111 AR/CIR92 (renonciation à la retenue du précompte mobilier) – légalité de la réponse apportée à la question parlementaire orale n°12716 de Monsieur le Représentant Luk Van Biesen dd. 22.4.2009 ?



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### m. EN MATIÈRE DE TVA : les contrats D(esign) B(uild) F(inance) M(aintenance)

- L'intérêt croissant pour les Partenariats Public – Privé (PPP) se traduit par la conclusion d'un nombre de plus en plus important de contrats dits « DBFM ».
- Succinctement, ces contrats visent à confier à un seul partenaire – le plus souvent un consortium d'entreprises créé à cet effet – la conception (Design), la construction (Build), le financement (Finance) ainsi que l'entretien (Maintenance) d'infrastructures de grande envergure.
- Parmi les caractéristiques propres à ces contrats, nous retiendrons essentiellement l'attribution au partenaire privé des risques de construction et d'exploitation des infrastructures. Ce dernier est en effet dans la majeure partie des cas rétribué par une redevance de disponibilité, assortie d'un système de sanctions – réduction de la redevance lorsque les objectifs quantitatifs et/ou qualitatifs espérés ne sont pas atteints.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### m. EN MATIÈRE DE TVA :

les contrats  
D(esign)B(uild)F(inance)M(aintenance) (suite)

- Il donne tout d'abord lieu à de nombreuses discussions quant au traitement à réserver aux opérations effectuées par le partenaire privé : prestation de services unique et complexe, à traiter en tant que telle, plusieurs prestations principales, suivant chacune leur régime propre (par exemple, l'exemption pour le volet financement du contrat), ou combinaison de prestations principales et accessoires, ces dernières suivant le régime fiscal applicable à la prestation principale dont elles constituent l'accessoire.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

### m. EN MATIÈRE DE TVA:

les contrats D(esign)B(uild)F(inance)M(aintenance)  
(suite)

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

certains n'impliquent pas de transfert de propriété à moins d'une nouvelle manifestation de volonté du preneur (option d'achat) ; ils s'apparentent parfois à des contrats de location – financement ;



m. EN MATIÈRE DE TVA:  
les contrats D(esign)B(ui)ld(F(inance)M(aintenance)  
(suite)

d'autres impliquent un transfert de propriété immédiat, au fur et à mesure de la réalisation des constructions (mécanisme d'accession) ou un transfert de propriété différé à l'extinction du droit réel concédé (apparentés à des locations – ventes) ;  
d'autres, enfin, ne prévoient ni option dans le chef du preneur, ni transfert automatique des droits réels dont dispose le prestataire ;  
ces contrats prévoient enfin tous des engagements au niveau de l'entretien et des réparations aux biens immeubles mais l'étendue de ces engagements peut être très différente, certains se limitant aux grosses réparations ou aux gros entretiens, d'autres assurant l'entièreté des réparations et des entretiens, petits, moyens ou gros.



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

m. EN MATIÈRE DE TVA :  
les contrats  
D(esign)B(ui)ld(F(inance)M(aintenance) (suite)

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



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- n. En matière de droit d'enregistrement : montages concernant la cession de biens immobiliers afin d'éviter les droits d'enregistrement proportionnels de 10 ou 12,50 p.c.. en application de l'article 44 du C. Enreg.
- 1. L'emphytéose  
Moyennant certains engagements tenant à démontrer le caractère non simulé ou non requalifiable de l'opération, les parties obtiennent une décision selon laquelle les opérations (constitution d'un droit de bail emphytéotique suivi de la vente de droits résiduels) ne peuvent pas être requalifiées en une vente, de sorte que l'opération est soumise pour 95% maximum à 0,2 p.c. de droits d'enregistrement proportionnels au lieu des classiques 10 ou 12,50 p.c. de droits d'enregistrement proportionnels pour la vente de biens immobiliers, tel que prévu à l'article 44 du Code des droit d'enregistrement, d'hypothèque et de Greffe (ci-après le C. Enreg.).
- ∅ Le SDA plaide, à l'instar de ce qui existe dans des pays voisins, pour une l'adoption d'une mesure anti-abus spécifique



## I. Lacunes constatées dans le droit positif belge

- n. En matière de droit d'enregistrement : montages concernant des biens immobiliers afin d'éviter les droits d'enregistrement proportionnels de 10 ou 12,50 p.c.. en application de l'article 44 du C. Enreg.
- Acquisition des actions d'une société ne détenant qu'un actif immobilier  
L'acquéreur de ces actions n'est pas intéressé par l'entreprise elle-même mais uniquement pas son actif (bien immobilier).  
Ce type d'opération n'obtient pas l'assentiment du SDA.
- ∅ Le SDA plaide, à l'instar de ce qui existe dans des pays voisins, pour l'adoption d'une mesure anti-abus spécifique



## II. Rulings présentant un intérêt particulier (liste non-exhaustive)

- a. Article 205bis et suivants du CIR 92 (déduction pour capital à risque)
- b. Utilisation d'une monnaie étrangère comme "monnaie fonctionnelle »
- c. Application de l'article 185, § 2, b, CIR 92
- d. Paiement à des paradis fiscaux : articles 307 et 198,10° CIR 92
- e. Article 90,1° : les plus-values internes
- f. Liquidation déficitaire
- g. Profit participating loan : PPL
- h. Droits d'auteur et droits voisins
- i. EN MATIÈRE DE TVA: concession domaniale et de service public
- j. EN MATIÈRE DE TVA: corrections de prix dans le cadre de prix de transfert
- k. EN MATIÈRE DE DROIT D'ENREGISTREMENT :virement bancaire entre époux - art 131 § 2 C. Enreg



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

- a. Article 205bis et suivants du CIR 92 (déduction pour capital à risque)
  - Etablissements belges de sociétés étrangères
  - L'article 236 du CIR 92 stipule que la déduction pour capital à risque (DCR) est également d'application, sous certaines conditions, pour les établissements belges de sociétés étrangères à concurrence du capital à risque affecté à leurs établissements belges et à leurs biens immobiliers sis en Belgique et droits relatifs à de tels biens. Ces conditions sont énumérées à l'art. 73/4septies de l'AR/CIR 92 et impliquent que des comptes annuels doivent être établis (schéma complet) et qu'une comptabilité doit être tenue conformément à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des sociétés. Seuls les moyens propres qui sont mis durablement à la disposition de l'établissement belge entrent en compte en tant que capital à risque pour la DCR.
  - Dans la pratique, le SDA accepte que les moyens mis à la disposition par la maison mère entrent en compte pour l'application de la DCR :
    1. s'ils sont mis à disposition de manière durable ;
    2. s'ils sont comptabilisés sur un compte 100 capital souscrit et ;
    3. si aucune déduction d'intérêts n'a lieu au niveau de l'établissement belge.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### b. Utilisation d'une monnaie étrangère comme "monnaie fonctionnelle«

- Le SDA a également reçu quelques demandes par lesquelles il a entre autres été demandé d'approuver certaines incidences fiscales de l'utilisation d'une monnaie étrangère (en l'espèce USD) comme monnaie fonctionnelle.
- Il a été confirmé que la déclaration à l'impôt des sociétés et les annexes à joindre doivent être complétées en EUR, mais qu'aucun écart de conversion ne peut résulter de la conversion des USD en EUR.
- Cela peut être obtenu en fixant la base imposable dans tous ses éléments comme visé à l'article 183 CIR 92 par la conversion de la monnaie étrangère en EUR de chaque ligne de la déclaration fiscale au même taux de change, à savoir le taux du dernier jour de l'exercice comptable ou le taux de change de référence moyen annuel. De cette manière, des résultats de conversion non souhaités sont exclus et la société concernée peut utiliser de manière optimale la possibilité d'introduire sa déclaration de manière électronique.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### c. Application de l'article 185, § 2, b, CIR 92

- Le SDA a pris un certain nombre de décisions par lesquelles le bénéfice des entreprises a été adapté sur la base de l'article 185, § 2, b, CIR92, en raison du fait que les indemnités reprises dans la comptabilité ne correspondaient pas à l'indemnité à déterminer selon les directives OCDE.
- Les directives OCDE en matière de prix de transfert prévoient en effet que : "Pour certains, le principe de pleine concurrence comporte intrinsèquement des vices de forme parce que l'approche selon la méthode de l'entité indépendante ne tient pas toujours compte des économies d'échelle et des interactions des différentes entités. Il n'existe cependant aucun critère objectif généralement accepté pour l'imputation des économies d'échelle ou des avantages de l'intégration entre les entreprises liées" (voir n° 1.9 des directives) ;
- Le SDA suit la position du Ministre des Finances qui le 13.4.2005, a confirmé, en Commission des Finances, dans sa réponse à la question parlementaire orale de Monsieur H. Tommelein, qu'il n'appartient pas au fisc belge de déterminer dans quelles entreprises étrangères ce bénéfice supplémentaire doit figurer.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### d. Paiement à des paradis fiscaux : articles 307 et 198, 10° CIR 92

- La loi programme du 23 décembre 2009 a introduit 2 nouvelles dispositions sur les paiements effectués vers des paradis fiscaux
- Art 307 : obligation de déclaration de tous les paiements effectués directement ou indirectement à des paradis fiscaux  
Le SDA a traité de dossiers relatif à des émissions publiques belges : l'émetteur belge ne peut exclure en effet la souscription des titres émis publiquement par une personne établie dans un paradis fiscal. Le SDA, tout comme la circulaire, estime que l'article 307 ne vise pas les émissions publiques. Toutefois, le SDA a précisé que l'émetteur belge a l'obligation de déclarer dès qu'il a connaissance de l'identité d'un souscripteur établi dans un paradis fiscal, par ex. si celui-ci se présente à une AG d'actionnaires ou d'obligataires
- Art. 198 : non déductibilité des paiements effectués dans le cadre de constructions artificielles  
Le SDA a vérifié si les deux conditions à l'application de l'article 198, 10° étaient remplies, à savoir:
  1. les opérations ne sont pas réelles et sincères et
  2. les opérations visant à éluder l'impôt en Belgique



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### e. Article 90, 1° Plus-values internes Planification successorale et renforcement de l'ancrage familial

- Apport d'un portefeuille d'investissements dans une société civile familiale
- Apport par les parents, d'un portefeuille d'investissements dans une société civile familiale en échange de titres B. Tous les titres B seront donnés à leur fille sous réserve d'usufruit, à l'exception des 2 titres B que les parents conserveront en pleine propriété. En outre, les parents et leur fille font l'apport d'un montant en argent dans la société civile en échange des titres A.
- Selon le SDA, la société civile peut être considérée comme transparente fiscalement.
- Etant donné qu'il s'agit d'un portefeuille d'investissements qui ne se limite pas à des actions visées à l'article 90, 9°, premier tiret CIR 92, une décision est également demandée au sujet de l'article 90, 1° CIR 92. L'apport est considéré comme une opération normale de gestion d'un patrimoine privé, de sorte que l'apport ne sera pas imposé sur la base de l'article 90, 1° et de l'article 90, 9°, premier tiret CIR 92.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### e. Article 90,1° Plus-values internes

#### Planification successorale et renforcement de l'ancrage familial

- Le non-apport de toutes les participations dans les holdings personnels respectifs
- Apport par les demandeurs, de toutes les actions qu'ils possèdent personnellement dans la société de holding SA A (ensemble, 100 % des actions), dans un holding personnel que chacun des demandeurs doit encore constituer (une société par demandeur). Les raisons de l'apport sont la planification successorale et l'ancrage familial.
- Les participations que les demandeurs possèdent dans les trois sociétés immobilières ne font pas l'objet d'un apport car les activités immobilières ne sont pas liées au groupe de manière indissociable, les raisons de l'apport des actions SA A ne s'appliquent pas aux sociétés immobilières, l'apport des actions pourrait compliquer une future planification successorale vu qu'une répartition non proportionnelle serait devenue impossible, et il n'existe pas de motivations fiscales pour le non-apport des actions.
- En outre, un des demandeurs possède encore une participation de 50 % dans 2 sociétés dont les actions ne font pas non plus l'objet d'un apport car il s'agit de projets propres, indépendants du groupe et qui appartiennent au patrimoine commun avec son épouse.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### e. Article 90,1° Plus-values internes

#### Planification successorale et renforcement de l'ancrage familial

- Vente d'actions par les parents au holding des enfants, et don de l'argent de la vente aux enfants.
- Apport, par les trois enfants, de toutes leurs actions A (société de management, chacun 15 %, au total 45 %), dans une société holding à constituer par les 3 enfants et dans laquelle chacun des enfants possèdera 1/3 des actions.
- Vente par les parents, de leur participation directe de 30 % dans la société d'exploitation B (la SA A possède les 70 % restants) au holding des enfants.



e. **Article 90,1° Plus-values internes**  
**Planification successorale et renforcement de l'ancrage familial (suite)**

- Préalablement à l'apport, les parents font don à leurs enfants, des 45 % des actions A. Les parents feront don aux 3 enfants de l'argent qu'ils perçoivent en raison de la vente de 30 % des actions B. Avec cet argent, deux des enfants pourront désintéresser du holding, le troisième enfant qui souhaite lancer sa propre affaire.
- Dans une première phase les parents conservent 55 % dans A et 11 % dans la société C (la SA B possède les 89 % restants); en effet, une reprise complète des actions serait financièrement trop lourde. L'intention est que les actions restantes soient transférées endéans les 5 ans.
- Les opérations ont été confrontées aux critères qui apparaissent dans la jurisprudence et les enfants assument les 4 engagements pour actionnaires minoritaires. Les parents ne seront en aucune manière impliqués dans la gestion et ne seront actionnaires ni directs ni indirects du holding. Les rapports d'évaluation étaient déjà joints à la demande.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

e. **Article 90,1° Plus-values internes**  
**Désintéressement d'un des ex-époux**

- M. et Mme S sont propriétaire à 100% d'une société d'exploitation et d'une société patrimoniale. Suite à leur divorce, M. S souhaite désintéresser son ex-épouse. L'achat des actions est financé par M. S avec des moyens privés. Ensuite, M. S fait l'apport des actions de la société opérationnelle en sa possession dans la société patrimoniale qui acquerra ensuite les actions restantes de la société opérationnelle entre les mains de l'(ex)épouse.
- Pour le paiement de ces actions, un superdividende sera distribué une seule fois par la société opérationnelle. Vu que la société dispose de moyens financiers considérables, ce superdividende n'a pas de répercussion sur le fonctionnement normal de la société. D'autre part, un financement bancaire génèrerait des frais supplémentaires pour la société opérationnelle.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### f. Liquidation déficitaire

- LA SA A est une société belge qui fait partie d'un groupe international coté en bourse. La SA A est une filiale à 100% d'une société étrangère B. Etant donné le fait que le bilan de la SA A accuse un important actif net négatif conséquence de pertes d'exploitation, la société étrangère B, décide de mettre la SA A en liquidation. Tous les tiers créanciers seront remboursés, mais après la réalisation complète de l'actif de la société, la dette vis-à-vis de son actionnaire ne pourra par contre être remboursée. En agissant de la sorte, l'actionnaire veut éviter une faillite car cela aurait une conséquence néfaste du point de vue commercial sur la réputation et sur le cours boursier du groupe.



### f. Liquidation déficitaire (suite)

- Dans ce contexte, la société étrangère B souhaite liquider sa filiale belge à perte, en accordant préalablement à la liquidation de la SA A, en sa qualité d'actionnaire/créancier, une remise partielle de la dette dans la mesure où il y a suffisamment de pertes reportables fiscalement, pour neutraliser le résultat de cette opération.
- Le Collège décide que les articles 79 et 207, deuxième alinéa, CIR 92 ne s'appliquent pas à la remise définitive de la dette décrite dans la demande par la société étrangère B, au profit de la SA A à concurrence des pertes reportables fiscalement au moment de la liquidation, et que suite à la liquidation déficitaire, précédée par une remise de dette à concurrence du montant des pertes reportables fiscalement, aucune matière imposable ne doit être retenue au nom de la SA A.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### g. Profit participating loan : PPL

- Le SDA s'est prononcé à diverses reprises sur la requalification possible en participation bénéficiaire sur la base de l'article 344, § 1<sup>er</sup> CIR92 des prêts dénommés profits participating loans (PPL) ou profit participating bonds octroyés au sein d'un groupe multinational par une société mère à sa filiale belge afin de financer son activité le financement intra-groupe. Le SDA a estimé, dans les cas soumis, que la requalification était possible mais que des besoins légitimes de caractère financier ou économique étaient présents.
- Ces décisions anticipées portent également sur le caractère conforme au prix du marché des PPL, sur la structure financière de la société financière, sur la non-application de certains articles : articles 54, 198,11°, ..



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### h. Droits d'auteur et droits voisins

- Le nouveau régime de taxation des droits d'auteur et des droits voisins instauré par la Loi du 16 juillet 2008 suscite de nombreuses interrogations quant à son champ d'application. Des demandes de décisions anticipées ont dès lors été introduites auprès du SDA, tantôt par des débiteurs de droits d'auteur tantôt par des auteurs eux-mêmes. A été considéré notamment comme hors champ, les droits liés à l'exploitation de logiciels informatiques, à des marques, brevets, ...
- Le SDA a constaté que les situations présentées comportaient à la fois une composante « droits d'auteur » et une composante « prestations de service ».  
Le SDA a décidé qu'il convenait de raisonner en trois étapes pour déterminer si les revenus attribués à un auteur ou à un artiste sont visés par la L 16.7.2008 :
  - 1) l'œuvre qui lui a permis d'acquérir des revenus est-elle une œuvre protégée (c.-à-d. une œuvre visée par la L 30.6.1994) ?
  - 2) les droits pécuniaires sur l'œuvre ont-ils été cédés ou concédés ?
  - 3) les revenus découlent-ils de la cession ou de la concession de ses droits pécuniaires sur l'œuvre ?



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### i. EN MATIÈRE DE TVA: concession domaniale et de service public

- Un organisme public, propriétaire d'infrastructures sportives confie à un cocontractant, dans le cadre d'une concession domaniale et de service public, des droits d'exploitation sur ces infrastructures, en lui imposant notamment différentes exigences qualificatives pour faire de ces infrastructures un centre de référence au niveau de la qualité de l'accueil et de la variété des infrastructures.
- Par ailleurs, la concession des droits à l'exploitation est rémunérée exclusivement par un pourcentage appliqué à toutes les recettes hors TVA réalisées par l'exploitant ou par
- d'autres exploitants autorisés par lui à exercer une activité lucrative sur le site.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### i. EN MATIÈRE DE TVA: concession domaniale et de service public(suite)

- Un Comité stratégique composé paritairement de représentants du partenaire public (propriétaire de l'infrastructure) et du partenaire privé (l'exploitant) dispose d'un véritable pouvoir d'ingérence lui permettant, notamment, de fixer une grille horaire d'ouverture obligatoire des infrastructures au public et d'imposer à l'exploitant une structure tarifaire facilitant l'accès à ces infrastructures à certaines catégories de public et de réévaluer les conditions d'exploitation (notamment tarif, accessibilité, services offerts au public, etc.) pendant toute la durée du contrat.
- ∅ Ce pouvoir d'ingérence permanente du partenaire public, par le biais du Comité stratégique et le mode de rémunération excluent de considérer la mise à disposition des infrastructures comme une activité passive, liée au simple écoulement du temps, comme l'est une location immobilière.  
L'octroi du droit d'exploiter les infrastructures, dans les conditions pré-décrites, constitue donc une prestation de services soumise à la TVA.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### j. EN MATIÈRE DE TVA: corrections de prix dans le cadre de prix de transfert

- Le SDA a été confronté à différentes demandes relatives au traitement en matière de TVA des corrections de prix qui ont lieu entre sociétés liées dans le cadre de leurs méthodes de fixation des prix de transfert.
- Dans le mesure où une méthode de fixation des prix de transfert a trait aux prix d'opérations tombant dans le rayon d'action de la TVA (livraisons ou services), les corrections financières périodiques négatives ou positives ayant lieu selon cette méthode de fixation des prix de transfert entre les parties liées, doivent être considérées comme des adaptations de la base d'imposition des opérations effectuées.
- Selon les cas, ces adaptations peuvent donner lieu à un remboursement ou à une perception complémentaire de TVA.



## II. Rulings présentant un intérêt particulier

### k. EN MATIÈRE DE DROIT D'ENREGISTREMENT : virement bancaire entre époux - art 131 § 2 C. Enreg.

- L'acte sous seing privé confirmant la réalisation de donations mutuelles par virement bancaire entre époux, ne sera soumis, par application de l'article 14 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (C. Enreg.), qu'à un seul droit proportionnel l'enregistrement de 3 %, tel que prévu à l'article 131, §2 C. Enreg. (Région flamande). Ce droit d'enregistrement sera perçu sur la donation qui donne lieu au droit le plus élevé.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative (liste non-exhaustive)

- a. L'article 185, § 2, b CIR 92 – bénéfices excessifs
- b. Articles 79 et 207 du CIR 92: avantages anormaux ou bénévoles
- c. sous-évaluation de l'actif : art. 24, 4°, CIR 92
- d. Profit split
- e. Article 90, 1° CIR 92
- f. réduction d'impôts (article 145/24, §1, 3°; du CIR 92) pour l'acquisition de panneaux solaires photovoltaïques
- g. Frais de voiture – Émission de CO2 des voitures de société



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

- a. L'article 185, § 2, b CIR 92 – bénéfices excessifs
  - La demande concernait la restructuration envisagée de la "supply chain" d'un groupe multinational et le transfert des activités du quartier général vers le Belgique.
  - Question relative à l'adaptation du bénéfice sur la base de l'art. 185, § 2, b) CIR 92
  - Désaccord quant à l'indemnité du principal proposée par le demandeur qui tenait insuffisamment compte de la fonctionnalité et des risques portés par le principal.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

- b. **Articles 79 et 207 du CIR 92: avantages anormaux ou bénévoles opérations poursuivant un objectif principalement fiscal**
  - Suivant l'arrêt de la Cour de cassation du 29 avril 2005, "Le moyen qui part du principe que lors de son appréciation, le juge doit se borner à examiner le caractère proportionnel de la contre-prestation dans l'acte juridique contesté, sans avoir égard à la justification économique des opérations sous-jacentes dans le cadre desquelles l'avantage est réalisé, manque en droit;" Par conséquent, il y a lieu de se prononcer quant au fait de savoir si les motifs économiques à la base de l'opération sont justifiés.
  - Cas 1 : le SDA a estimé que l'opération qui consiste à transférer les activités d'une société belge à une nouvelle société belge par la société mère étrangère (hormis un bâtiment dans lequel les activités étaient exercées) était réalisée dans le but de récupérer les pertes fiscales;
  - Cas 2 : le SDA a estimé que l'opération qui consiste à apporter une créance intra-groupe à une société en perte qui n'exerce plus d'activité était réalisée dans le but de récupérer les pertes fiscales dans un premier temps et de déduire des intérêts notionnels dans un second temps.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

- b. **Avantage anormal ou bénévole : articles 79 et 207 CIR 92**
  - **Emprunt sans intérêt**
    - Le demandeur souhaitait qu'on lui confirme que l'emprunt consenti par la société belge X à sa filiale belge Y, ne constituait pas un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 79 et 207 CIR92, dans le chef d'Y. Il a été demandé comment X se finançait pour accorder l'emprunt. L'emprunt semblait avoir été repris d'une société étrangère du groupe A qui a son tour, avait conclu un emprunt auprès d'une autre société étrangère du groupe B. Après la reprise de l'emprunt, la société X devait encore payer les intérêts à sa société étrangère du groupe B.
    - Vu l'opération sous-jacente, le SDA ne put fournir de décision positive.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

- c. sous-évaluation de l'actif : art. 24, 4°, CIR 92
- avantage anormal ou bénévole : articles 79 et 207 CIR 92
- Une société étrangère souhaitait faire l'apport de participations dans des sociétés holding, dans le capital de ses filiales belges, en échange de nouvelles actions. L'apport des participations se ferait à la valeur nette propre des sociétés en question. Il a été demandé de confirmer que l'apport de ces participations ne donnait pas lieu à sous-évaluation imposable de l'actif dans le chef de la société belge au sens de l'art. 24, 4°, CIR 92 et ne donnait pas lieu à l'obtention d'avantage anormal ou bénévole au sens des articles 79 et 207 CIR 92.
- Le SDA a estimé qu'à défaut de rapports d'évaluation d'un réviseur/commissaire d'entreprise, aucune décision positive ne pouvait être donnée.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

- d. Profit split
- La demande tendait à savoir si la méthode envisagée du profit split, appliquée entre deux établissements de production d'un groupe international, était en accord avec le principe de pleine concurrence contenu dans l'article 185, §2 CIR 92 et ne donnait pas lieu à un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79 et 207 CIR 92. Selon la méthode proposée de profit split, la marge brute budgétisée par produit était répartie entre les deux établissements proportionnellement à leurs frais industriels.
- Le SDA estimait qu'en l'espèce, les frais industriels ne constituaient pas une clé de répartition adéquate pour répartir les marges brutes.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

e. **Article 90,1° CIR 92**

- Vente d'actions acquises dans le cadre d'une OPA en collaboration avec un fonds d'investissement
- Vente d'une participation minoritaire dans la société étrangère A, participation acquise dans le cadre d'une OPA. Le management a acquis une majorité des actions et les autres actions ont été acquises par un fonds d'investissement. On propose au demandeur d'encaisser une partie de sa participation actuelle dans A, et de réinvestir une partie dans de nouvelles sociétés. Dans une des nouvelles sociétés, un fonds d'investissement participera à nouveau.
- Il a été décidé qu'il s'agissait d'une opération spéculative à cause de l'importance exceptionnelle de la plus-value, du délai très court entre l'acquisition et la vente, du fait qu'un même scénario va sans doute se répéter parce qu'un fonds d'investissement participe à nouveau dans une des nouvelles sociétés dont M. X va acquérir des actions, que le prix d'achat des actions a été fixé en fonction du salaire annuel brut de M. X et que M. X pouvait savoir lors de l'acquisition, qu'un fonds d'investissement ne gardait sa participation que pour un court terme.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

e. **Article 90,1° CIR 92**

- Apport d'un holding étranger dans un holding belge immédiatement suivi de la liquidation du holding étranger faisant l'objet de l'apport
- Apport par M. et Mme X de leur participation à 100 % dans un holding étranger A et de leurs 12 % de participation dans un holding étranger B, dans une SPRL belge à constituer. Etant donné qu'immédiatement après l'apport, la société A est liquidée, qu'il s'agit de l'organisation et de la gestion du contrôle sur le groupe, qu'aucun dividende n'a jamais été distribué et qu'il s'agit en outre d'un apport dans une société dont les demandeurs sont eux-mêmes actionnaires, l'opération n'a pas été considérée comme une opération normale de gestion d'un patrimoine privé.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

#### e. Article 90,1° CIR 92

- La prise en compte de l'ensemble des opérations
- Il s'agit du désintéressement d'un seul actionnaire qui souhaite se retirer et de l'apport dans leur holding personnel par les deux autres actionnaires de leurs actions dans deux sociétés du groupe, dans le but de centraliser leurs participations. Les demandeurs souhaitent en outre réorganiser complètement le groupe, ce qui provoquera encore diverses ventes ultérieures. Le groupe souhaite en effet créer en Belgique une structure analogue à celle existant à l'étranger.
- Etant donné que l'opération de vente et d'apport par les actionnaires est considérée dans son ensemble, il ne s'agit pas d'une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, mais plutôt d'opérations de gestion et d'organisation du contrôle du groupe.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

#### e. Article 90,1° CIR 92

- La prise en compte de l'ensemble des opérations
- Apport, à la valeur de marché par M. X, d'actions A, et par son fils, M. Y, d'actions A et Z, société étrangère récemment créée par lui et son partenaire, dans un holding à constituer sous la forme d'une SCA. La SA A est propriétaire de deux immeubles loués professionnellement (à l'exception d'un appartement) et possède une participation récente dans une société étrangère qui possède exclusivement les biens immobiliers privés de M. X. En guise de motivation à l'opération, il est invoqué la création d'une plateforme ayant des moyens suffisants et poursuivant l'objectif de pouvoir procéder à des investissements dans les biens immobiliers.



e. Article 90,1° CIR 92

- Le SDA estime qu'une décision favorable ne peut être rendue pour motif notamment que:
  - les plans d'investissement (dans des biens immobiliers utilisés professionnellement) sont en contradiction avec la nature des biens immobiliers qui se trouvent actuellement dans la SA A et dans la société étrangère. En outre, le bien immobilier prive récemment acquis par M. Y, ferait également l'objet d'un apport dans une nouvelle société à constituer par le nouveau holding;
  - une augmentation de capital a eu lieu par le passé au sein de la SA A, par le biais de l'apport d'un bien immobilier et quelques années plus tard, une importante réduction de capital a été réalisée (en partie remboursée en argent, en partie par compensation R/C);
  - le futur "groupe" décrit dans la demande, n'est en fait constitué que de la SA A et de la société étrangère récemment constituée par le fils, dont il ne possède que la moitié des actions.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

e. Article 90,1° CIR 92

- La prise en compte de l'ensemble des opérations
- Apport par M. (et Mme) X de leurs actions A dans le holding existant B à la tête du groupe (première phase), suivi de l'apport de leurs actions B et C dans un nouveau holding Belco à constituer (deuxième phase).
- Lors de la constitution de A qui remonte à quelques années, le demandeur a omis, sans aucune justification, d'utiliser la structure du groupe déjà existante à l'époque. Ainsi a été créée la possibilité de procéder dans une phase ultérieure, à l'apport, dans le holding à la tête du groupe, les actions en question.



e. Article 90,1° CIR 92

- Suite à l'apport des actions B et C (des sociétés qui exercent toutes deux des activités de prestation de service pour le groupe, mais où C transférerait ses activités vers le holding tête du groupe et serait à l'avenir utilisée comme société immobilière) dans une nouvelle belco, on crée une situation de "holding sur holding". La motivation très générale invoquée par le demandeur, mène à la conclusion que les objectifs avancés (la centralisation de la participation, le rassemblement des héritiers au niveau de Belco, l'organisation d'un plan de succession, la création de deux branches d'entreprises dans Belco) ne nécessitent pas de procéder aux apports envisagés.
- Les opérations envisagées ne peuvent dès lors pas être considérées comme des opérations normales de gestion du patrimoine privé.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

e. Article 90,1° CIR 92

- création d'une JV suivie de la cession à un des deux parties
- Deux entreprises du même secteur (A et B) veulent mettre sur pied une collaboration poussée qui mènera à terme à la reprise de B par A. B est dirigé par Mr B. qui souhaite encore travailler un certain temps comme dirigeant de B mais souhaite déléguer les tâches d'organisation et d'infrastructure à A, dans un premier temps avant une reprise ultérieure par A.
- A A (55%) et Mr B (45%) créent une société C par apport d'une somme d'argent. Ensuite, C achète les actions B à Mr B. Le prix est directement payé (financé par la somme d'argent apportée et un emprunt à la banque). Le bureau A reçoit une option d'achat sur les actions C de Mr B, pouvant être exercée après 5 ans. Mr B reçoit une option de vente sur les actions C.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

#### e. Article 90, 1<sup>o</sup> CIR 92

- Avis du SDA : défavorable car, de la sorte, Monsieur B vend deux fois son entreprise : la première fois, il reçoit 100 % de la valeur de B et après 5 ans (lors de la vente des actions C), il recevra à nouveau 45 % de la valeur de B (en ce compris les plus-values). La création d'un holding par une société opérationnelle ne relève pas d'une construction normale. L'objectif poursuivi par les deux parties aurait pu être atteint plus simplement par la prise de participation de A dans B.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

#### f. Réduction d'impôts (article 145/24, §1, 3<sup>o</sup>; du CIR 92) pour l'acquisition de panneaux solaires photovoltaïques

- Selon le contrat d'achat, le particulier dispose d'une option durant 14 jours pour revendre les panneaux au fournisseur (ou à un tiers lié à ce fournisseur). Les panneaux restent sur le toit du particulier qui octroie un « droit d'usage » gratuit au nouvel acheteur de ces panneaux. De la sorte, le particulier recevrait les panneaux solaires quasiment gratuitement (ainsi que l'énergie qui en découle) et il bénéficierait en outre d'une réduction d'impôt pour « son » achat.



### III. Demandes ayant reçu une appréciation négative

#### g. Frais de voiture – Émission de CO2 des voitures de société

- Depuis le 1er avril 2008, dans l'impôt des sociétés, le pourcentage de déduction des frais de voiture dépend des émissions de CO2 des voitures de société concernées.
- Il était proposé que la société, en se basant sur une étude de tous ses frais de voiture sur base mensuelle, réalise une extrapolation sur base annuelle pour la répartition des frais de voiture entre les différentes catégories.
- Attendu les dispositions formelles de l'article 198bis du CIR 92, il n'a pas été possible de donner un avis favorable à cette proposition.



### Quid de la publication du rapport ?

- L'article 25 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôt sur les revenus et instituant un système de décisions anticipées en matière fiscale prévoit que « Le Ministre des Finances adresse chaque année à la Chambre des représentants un rapport portant sur l'application de l'article 20. L'identité des demandeurs et des membres du personnel du SPF Finances ne peut être mentionné dans le rapport. Le rapport est rendu public par la chambre des représentants »
- En pratique, le Ministre remet chaque année le rapport annuel du SDA. Toutefois, ceux-ci n'ont pas été publiés par la chambre des représentants.
- En concertation avec le président du Comité de Direction, il a été décidé que le SPF Finances en assurerait également la publicité.



**SDA – DVB**

**Rue de la Loi 24  
1000 Bruxelles**

**' 02 579 38 00**

**6 02 579 51 01**

**dvbsda@minfin.fed.be**

**veronique.tai@minfin.fed.be**

**' 02 579 03 33**



**Pour mieux nous connaître**

Site internet

<http://www.ruling.be>

