



Service Public
Fédéral
FINANCES

WWW.FIN.BELGIUM.BE



SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL 2024



CONTENU

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES	5
1 INTRODUCTION	6
2 HISTORIQUE	7
2.1 <i>Commission des accords fiscaux préalables</i>	7
2.1.1 <i>Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92)</i>	7
2.1.2 <i>Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession</i>	7
2.2 <i>Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)</i>	7
2.3 <i>Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)</i>	8
3 SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES	10
3.1 <i>Définition</i>	10
3.2 <i>Délai d'introduction et de décision</i>	10
3.3 <i>Cas exclus</i>	11
3.4 <i>Matières exclues</i>	11
3.5 <i>Durée de la décision anticipée</i>	12
4 DESCRIPTION FONCTIONNELLE	13
4.1 <i>Service compétent</i>	13
4.2 <i>Pouvoir de décision</i>	13
4.3 <i>Traitement des demandes</i>	13
4.3.1 <i>Généralités</i>	13
4.3.2 <i>Système de "prefiling meetings"</i>	14
4.3.3 <i>Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale</i>	14
4.3.4 <i>Organigramme du SDA</i>	15
4.3.5 <i>Collaborateurs</i>	16
4.3.6 <i>Publication des décisions</i>	16
4.3.7 <i>Avenants</i>	16
5 PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DÉTERMINÉ PAR LE SDA	18
5.1 <i>Généralités</i>	18
5.2 <i>Enregistrement</i>	18
5.3 <i>Droits de succession</i>	20
5.4 <i>Impôt de sociétés</i>	20
6 DÉCISIONS AVEC UN INTÉRÊT PARTICULIER	22
6.1 <i>Tax shelter</i>	22
6.2 <i>Impôt des personnes physiques</i>	23
6.3 <i>Revenus mobiliers</i>	27
6.4 <i>Avantage anormal ou bénévole</i>	28
6.5 <i>Déduction pour revenus d'innovation</i>	28
6.6 <i>Impôt des sociétés</i>	29
7 OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES	30
7.1 <i>Contributions directes</i>	30
7.1.1 <i>Droits d'auteur</i>	30
7.1.2 <i>Rémunérations</i>	31
7.1.3 <i>Frais professionnels</i>	32
7.1.4 <i>Qualification des plus-values sur actions</i>	33

7.1.5 Qualification des plus-values sur crypto-monnaies	36
7.1.6 Revenus mobiliers	37
7.1.7 Taxe Caïman	37
7.1.8 Impôts de sociétés	38
7.1.9 Restructurations	42
7.1.10 Frais propre à l'employeur	43
7.1.11 Impôt des personnes physique	44
7.1.12 Tax shelter	48
7.1.13 Déduction pour revenus de brevets d'innovation	51
7.2 TVA	54
8 APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	56
9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES	57
9.1 Introduction	57
9.2 Présentation quantitative	57
9.3 Présentation par nature des décisions	58
9.4 Délai de décision	61
PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX RÉGULARISATIONS	63
1 CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater	64
2 POSSIBILITÉ DE 'PREFILING'	66
3 STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater	68

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.

Par l'arrêté royal du 13 août 2004, le Service des décisions anticipée (après SDA) en matière fiscale a été créé en tant que service autonome placé sous l'autorité administrative du président du Comité de direction du SPF Finances.

Depuis 2004, le SPF Finances est devenu un employeur responsable qui a réalisé plus de 1.000 embauches permanentes au cours de chacune des deux dernières années et mène une politique active de promotion pour aider ses collaborateurs à s'épanouir au sein de l'organisation.

Conformément à l'Arrêté Royal de 2004, le SDA organise un appel à candidatures auprès des collaborateurs du SPF Finances afin de devenir des collaborateurs pour le SDA pour une durée de cinq ans.

C'est un défi pour le SDA de parvenir à obtenir des collaborateurs qui souhaitent mettre à profit leurs talents dans le cockpit fiscal, dans le cadre de la politique flexible actuelle du personnel du SPF Finances. En effet, les salariés du SDA sont parmi les premiers à être en contact avec l'application effective des nouvelles législations dans le domaine économique.

En 2024, le SDA a également participé activement au trajet start@fin destiné aux nouveaux collaborateurs du SPF Finances. Ainsi, une première réponse a été apportée à ce défi dans le cadre du statut réglementaire du personnel existant. En outre, le SDA agit également à moyen terme en participant par exemple à la conférence ITAA afin de permettre à de potentiels futurs collaborateurs de se familiariser dès à présent avec start@fin et avec le SDA en particulier.

Tous ces efforts n'ont cependant pas pu empêcher que le SDA, à la veille de son 20e anniversaire, soit confronté aux limites du statut de son personnel, ce qui a conduit des collaborateurs expérimentés à participer avec succès à des promotions internes au sein du SPF Finances. Le renforcement du service annoncé dans l'accord de gouvernement arrive par conséquent à point nommé.

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, 1^{ER} ALINÉA, CIR 92)

- les opérations visées aux article 46, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, article 211, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, article 269, § 1, 6^{ème} 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 03.05.1999 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 1^{er}, § 1^{er} de cet arrêté.

En outre, un Service des décisions anticipées (SDA) a été constitué et a été chargé, selon le rapport au Roi annexé à l'AR du 03.05.1999 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 1^{er}, § 1^{er}, AR 03.05.1999; 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 01.01.2003.

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

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

- la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002, 2^e édition) - ci-après nommée: « la Loi » ;
- l'AR du 9.1.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.1.2003, 2^e édition) ;
- l'AR du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3^e édition) ;
- l'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 21.06.2004 modifiant la Loi du 24.12.2002 et de l'arrêté d'exécution du 13.08.2004. Il y a dès lors, depuis le 01.01.2005, un Service des décisions anticipées en matière fiscale autonome au sein du SPF Finances.

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

L'AR du 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 03.07.2018 arrête que, lorsque la désignation d'un membre ou de plusieurs membres a été annulée par le Conseil d'Etat, la désignation de l'autre membre ou des autres membres qui n'a pas été annulée est d'office prolongée jusqu'à la date de fin de désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres. Si la désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres qui a donné lieu à la prolongation d'office est annulé par le Conseil d'Etat, les prolongations d'office se terminent à la date de la notification de ce nouvel arrêt en annulation.

L'article 32 de la Loi du 11 février 2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses modifie l'article 22, alinéa 3^{ème}, 1°, de la Loi du 24 décembre 2002 de sorte qu'une décision anticipée ne peut plus être donnée sur des opérations dont les éléments essentiels se rattachent à des « paradis fiscaux ».

Article 2, 1°, de la Loi du 11 mars 2021 visant à améliorer la transparence du Service des Décisions anticipées modifie l'article 5 de l'AR du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi du 24 décembre 2002 de sorte que les décisions anticipées seulement sont publiées sous la forme de synthèses individuelles. Article 2, 2°, de la Loi du 16 mars 2021 stipule que les décisions anticipées identiques peuvent être publiées sous la forme de synthèses collectives.

L'AR du 26.06.2022 (MB 05.07.2022) portant sur la nomination du Collège actuel avec effet au 1er septembre 2022 (Pieter DAENS, Steven VANDEN BERGHE, Bart VAN HUMBEECK, Dominique DARTE, Aymeric JUNGBLUTH, Véronique TAI).

L'AR du 13.08.2022 par laquelle M. Dominique DARTE est exempté jusqu'au 31 décembre 2023 de l'exercice de son mandat de membre du Collège de dirigeants du Service des décisions anticipées en matière fiscale au sein du Service public fédéral Finances.

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. Lors d'une demande de décision anticipée en matière fiscale, tous les éléments et informations doivent être fournis afin que le SDA puisse prendre une décision avant le dépôt de la déclaration qui doit être conforme avec la législation fiscale respective à laquelle la demande se rapporte.

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 demandées, afin que la décision puisse être prise en connaissance de cause et donc être en mesure de rendre une décision garantissant la sécurité juridique attendue. 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. Forte de son expérience en matière de délais de traitement des dossiers, le SDA a publié certains délais pour le dépôt d'une candidature. Le SDA crée ainsi un cadre clair et connu de tous les candidats.

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).

Enfin, le SDA s'acquitte d'une mission légale en vertu de laquelle chaque demande entrante, sans exception, doit être traitée de manière substantielle. Il est donc crucial que le service puisse attirer des collaborateurs. Ces collaborateurs sont recrutés par le service dans le cadre d'une procédure interne de détachement. Le SDA ne dispose pas d'un cadre du personnel, il n'existe donc aucune possibilité de promotion au sein du SDA. Un collaborateur doit participer à des promotions au sein de son administration d'origine afin de franchir une nouvelle étape dans sa carrière professionnelle. Cela a pour conséquence que le service est confronté au départ de salariés motivés et expérimentés alors que le SDA ne peut proposer que le contenu de ses tâches pour attirer de nouveaux collaborateurs. L'impact de cette structure du personnel sur le fonctionnement du SDA a également constitué un défi en 2024.

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. L'AR du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3^{ème} édition), décrit les matières et disposition pour lesquelles une décision anticipée ne peut pas être donnée. (voir point 3.4);
3. la demande a trait à l'application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.
4. la demande a trait à l'application d'un impôt visée à l'article 2, § 2, de la loi du 19 décembre 2023, portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure.

L'AR du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3^{ème} édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2 (voir point 3.4).

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

1. lors 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 ou à un pays figurant sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée, visée à l'article 307, § 1^{er}/2, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, à moins qu'une convention préventive de double imposition n'ait été conclue avec cet Etat et à condition que cette convention ou un traité assure l'échange des informations qui sont nécessaires afin d'exécuter les dispositions des lois nationales des Etats contractants;
2. l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

3.4 MATIÈRES EXCLUES

Conformément à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2° 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. Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, les matières et dispositions visées à l'alinéa 1^{er}, 2°.

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 bureaux du SDA sont situés rue de la Loi 24, à 1000 Bruxelles.

Le traitement des demandes écrites visant à obtenir une décision anticipée suit une procédure précise et doivent être introduites à l'adresse suivante :

Service Public Fédéral Finances
Service des décisions anticipées
Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 026
1030 Bruxelles

Tél. 02 579 38 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, 2^{ème} alinéa de la Loi, le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées.

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

Le quorum des présences mentionné dans le règlement approuvé par le Ministre des Finances est de l'ordre de la moitié des membres, en d'autres termes, des décisions valables peuvent être prises dès que la moitié des membres du Collège est présente.

4.3 TRAITEMENT DES DEMANDES

4.3.1 GÉNÉRALITÉS

Le SDA gère toutes les demandes reçues en totale 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 ou lors de l'introduction d'une nouvelle législation comme celle de cette année concernant la « taxe sur le patrimoine ») 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. Compte tenu de l'autonomie du SDA, c'est elle qui prend 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 meeting" 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.

Afin d'assurer un traitement fluide et rapide, les demandes de prefilings ou les demandes qui n'ont pas été précédées d'un prefiling, relatives aux prix de transfert ou à la déduction pour revenus d'innovation se rapportant à l'année civile 2024 (exercice d'imposition 2025), devaient parvenir au SDA au plus tard le 30 novembre 2024 afin qu'une décision puisse encore être rendue avant la date limite de dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou BNI/ISOC.)

Pour les sociétés dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, il est également demandé que les prefilings ou les demandes qui ne sont pas précédées d'un prefiling soient introduits à temps, c'est-à-dire au moins 8 mois avant la date limite de rentrée de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou INR/Soc).

Concernant les modalités pratiques d'introduction d'un prefiling, il est renvoyé aux informations disponibles sur le site : www.ruling.be.

Le SDA constate qu'un tel système de "prefiling meeting" est fortement apprécié par les demandeurs potentiels. Cela ressort notamment des nombreuses demandes d'organisation de telles réunions préalables.

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 demandeur ne peut obtenir de décision du SDA dans le cadre de la procédure de prefiling.

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 dès que possible 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.

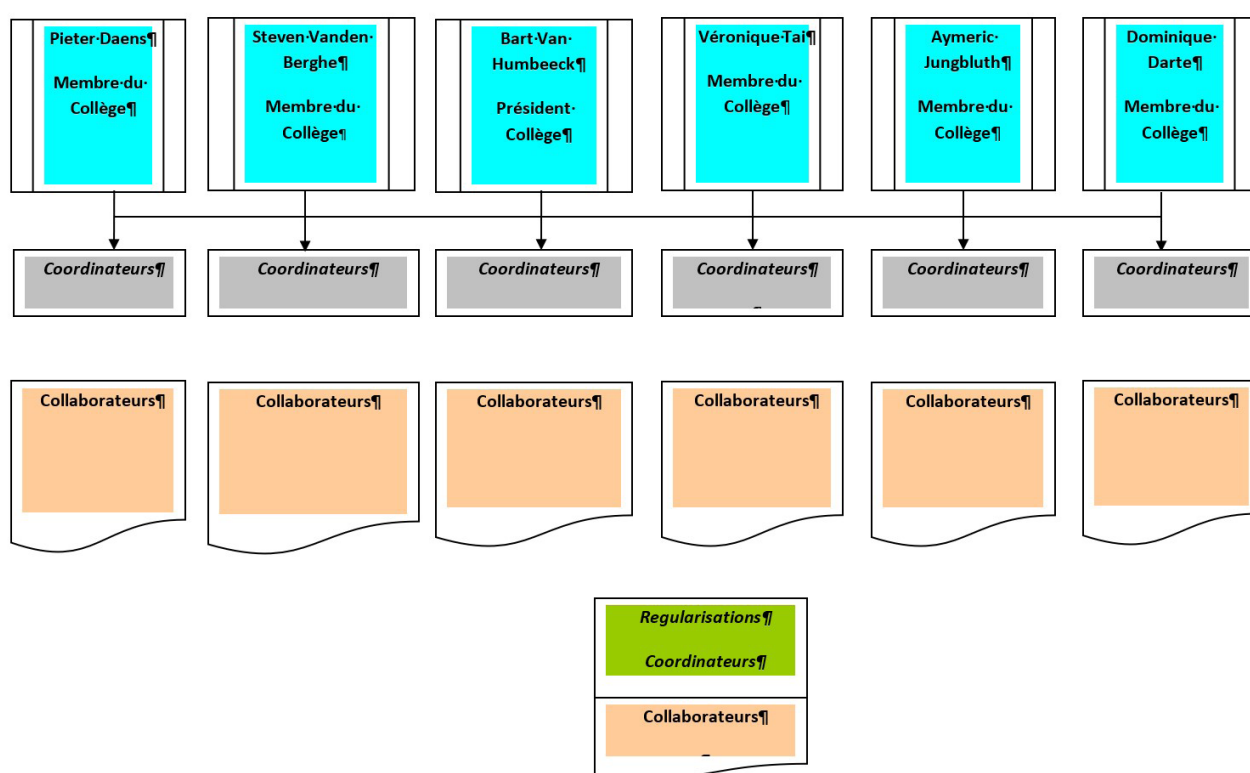
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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 et discuté.

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 ORGANOGRAMME 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 31.12.2024 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	43	Contributions directes	26
TVA	5	TVA	3
Documentation patrimoniale	0	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Soutien administratif	6	Soutien administratif	5
Total :	54	Total :	36

4.3.6 PUBLICATION DES DÉCISIONS

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Cette publication doit être faite sous la forme de synthèse individuelles ou sous la forme de synthèses collectives lorsqu'il s'agit de décisions identiques (article 5, AR 30.01.2003 et l'article 26, 1° et 2°, Loi du 16 mars 2021).

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 (Fisconet*plus* 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 la loi du 16 mars 2021, les décisions antérieures identiques peuvent être publiées sous la forme de résumés collectifs. Aucun résumé collectif n'a été publié en 2023.

En outre, le SDA utilise activement son site internet www.ruling.be pour communiquer (des lettres d'information, newsflashes, FAQ).

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.

L'attention est encore attirée sur le fait que si un avenant vise à obtenir la confirmation qu'une décision est toujours valable suite à la modification de certains faits, autre qu'un résultat non souhaité par le demandeur il faut nécessairement que cette modification des faits se rapporte à une période imposable pour laquelle la déclaration fiscale relative à l'impôt pour lequel la demande d'avenant est introduite n'a pas déjà été rentrée.

Conformément à l'exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt. Appliqué, à titre d'exemple, à l'impôt sur les revenus, l'article 353 du Code des impôts sur les revenus prévoit que l'impôt dû sur la base des revenus et des autres éléments mentionnés dans la formule de déclaration, est établi dans un certain délai après l'introduction de la déclaration. Cela signifie qu'après le dépôt de la déclaration à l'impôt sur les revenus, le SDA ne peut plus se prononcer sur l'avenant.

5. PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DÉTERMINÉ PAR LE SDA

5.1 GÉNÉRALITÉS

Sur les paradis fiscaux

Le SDA souligne que les décisions anticipées ne peuvent être traitées que dans la mesure où elles ne concernent pas les paradis fiscaux au sens de l'article 22 de la L. 24.12.2002. Concrètement, le troisième alinéa de cette disposition légale se lit comme suit :

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

- 1° lors 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 ou à un pays figurant sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée, visée à l'article 307, § 1er/2, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, à moins qu'une convention préventive de double imposition n'ait été conclue avec cet Etat et à condition que cette convention ou un traité assure l'échange des informations qui sont nécessaires afin d'exécuter les dispositions des lois nationales des Etats contractants ;*
- 2° l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.*

Cependant, le SDA note que différentes listes sont utilisées dans le CIR 92. En plus des références ci-dessus dans le CIR 92, il est important de noter que le CIR 92 cible également les paradis fiscaux/juridictions non coopératives en ce qui concerne la déduction des RDT, à savoir :

- Article 203, §1, 1°, CIR 92, qui fait référence aux juridictions qui, à la fin de la période imposabl, figurent sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives ;
- Article 203, §1, deuxième alinéa, CIR 92 juncto article 734^{quater} AR/CIR 92.

Même si les différentes références aux pays exclus sont souvent cohérentes, force est de constater que ce n'est pas toujours le cas. Concrètement, cela peut signifier qu'une demande concernant une problématique RDT peut être refusée car le pays débiteur est visé par l'article 203, CIR 92, mais qu'une décision relative à une problématique de prix de transfert dans lequel il existe des liens importants avec le même pays peut être rendu car ce pays n'est pas visé par la disposition légale actuelle de l'article 22 de la L. 24.12.2002. Bien que ces situations puissent survenir dans des cas exceptionnels, le SDA estimerait logique d'inclure explicitement des références à toutes les différentes listes de paradis fiscaux dans l'article 22 de la L. 24.12.2002.

5.2 ENREGISTREMENT

Cas :

La société X est active dans le domaine du développement des projets de construction résidentielle et non résidentielle et fait partie du groupe E.

Le projet « T » est un projet pionnier du groupe E. En effet, il s'agit d'un ensemble immobilier multifonctionnel et circulaire divisé en plusieurs ailes. X, avec les sociétés Y et Z, a construit l'ensemble immobilier T sur un terrain situé à A.

Une aile de « T » comprend, entre autres espaces, un hôtel et d'autres installations ayant une fonction hôtelière. La demande de décision anticipée à laquelle il a été renoncé se limitait aux installations hôtelières. E a recherché un partenaire fiable pour l'exploitation de l'hôtel et l'a trouvé au sein du groupe O. Le groupe O travaille avec les partenaires de marque.

Toujours dans le cadre du projet T, le groupe O ferait appel à l'un de ses partenaires de marque, à savoir M. Le groupe O, en étroite collaboration avec M, exploiterait l'hôtel sous le nom de M'. En vue de l'exploitation de l'hôtel, E devait accorder un droit d'usage et de jouissance suffisamment large au groupe O. Compte tenu du long délai envisagé et de la stabilité du contexte juridique, les parties ont préféré un droit réel (droit d'emphytéose). Ce droit d'emphytéose devait être accordé par X à une filiale nouvellement construite du Groupe Hôtel O.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que :

- la constitution du droit d'emphytéose sur un bâtiment neuf peut avoir lieu en application de la TVA conformément à l'article 44, § 3, 2°, d), du CTVA ;
- cette constitution du droit d'emphytéose peut être exonérée du droit d'enregistrement proportionnel conformément à l'article 159, § 1^{er}, 8° du C. enreg. fédéral et que ;
- la constitution de ce droit d'emphytéose ne constitue pas un abus fiscal au sens de l'article 18, § 2 en combinaison avec les articles 83, 84 et 159, § 1^{er}, 8° du C. enreg. fédéral.

Position du SDA

TVA

Le SDA constate tout d'abord que l'article 44, § 3, 2°, d), du CTVA ne vise à proprement parler que la location et non l'emphytéose. Cependant, il souligne en même temps qu'il est généralement admis que cette disposition légale se réfère également au droit d'emphytéose. Par conséquent, malgré la différence de qualification en droit civil, l'article 44, § 3, 2°, d), du CTVA peut également, selon le service, s'appliquer à la constitution d'une emphytéose, si toutes les autres conditions d'application sont remplies. L'article 9, § 2, 2°, du CTVA exclut des biens corporels le droit d'emphytéose pour lequel l'option pour la taxation visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du CTVA a été exercée. Ainsi, lorsque cette exclusion a été introduite par la loi du 14.10.2018, il était explicitement prévu d'étendre l'application de cette taxation optionnelle à la constitution d'un droit d'emphytéose.

Étant donné que l'article 9, § 2, 2°, du CTVA exclut expressément de la notion de biens corporels le droit d'emphytéose pour lequel l'option pour la taxation visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du CTVA a été (ou sera) exercée, la mise à disposition d'un bâtiment, le cas échéant y compris du sol y attenant, par le biais d'une emphytéose, peut donc être soumise à la TVA en vertu de l'article 44, § 3, 2°, d), du CTVA.

Ainsi, dans les circonstances propres au cas, la constitution du droit d'emphytéose sur l'hôtel au profit de O peut, selon le SDA, être soumise à la TVA conformément à l'article 44, § 3, 2°, d), du CTVA, à condition que X et O lèvent l'option conjointe, en respectant toutes les conditions de forme. Le sol y attenant ne sera pas donné en emphytéose, de sorte que l'option ne portera que sur le bâtiment (voir également la décision anticipée n° 2020.1851 du 29.09.2020).

Droits d'enregistrement

Ainsi, la mise à disposition de l'hôtel prendra la forme d'une emphytéose B2B soumise à la TVA.

Selon le SDA, une telle emphytéose B2B peut être exonérée du droit d'enregistrement proportionnel en vertu de l'article 159, § 1^{er}, 8°, du C. enreg. fédéral (du moins sur la base de l'intention du législateur) et est soumise au droit fixe général. Dans ce cas, la constitution de ce droit d'emphytéose dans les circonstances propres au cas aux fins des droits d'enregistrement ne constituerait pas non plus un abus fiscal. Le demandeur a par ailleurs confirmé que les conditions énoncées à l'article 159, § 1^{er}, 8°, alinéa 2, du C. enreg. fédéral, le cas échéant, seraient respectées par le biais de mentions expresses dans l'acte d'emphytéose.

Selon le SDA, le parcours parlementaire de la loi du 14.10.2018 ne montre pas qu'il aurait été de la volonté expresse du législateur d'introduire dans le Code de la TVA, avec effet au 01.01.2019, une nouvelle catégorie de droit d'emphytéose qui serait également soumise à un régime complètement différent, en dehors du Code de la TVA, des autres droits d'emphytéose soumis à la TVA. Par conséquent, le SDA ne peut que conclure que le législateur n'a pas voulu que ladite emphytéose B2B soit soumise aux droits d'enregistrement proportionnels en plus de la TVA.

Le SDA constate que le législateur n'a pas jugé nécessaire de prévoir une exonération particulière des droits d'enregistrement pour ladite emphytéose B2B comme l'article 159, § 1^{er}, 10°, du C. enreg. fédéral pour le soi-disant leasing TVA au sens de l'article 44, § 3, 2°, b), du CTVA et conformément à l'AR TVA n° 30 (qui peut également être juridiquement basé sur un contrat d'emphytéose). Toutefois, cette constatation ne modifie pas sa position selon laquelle cette emphytéose est exonérée des droits d'enregistrement proportionnels. En effet, le principe de base est de soumettre ce droit d'emphytéose soit à la TVA, soit aux droits d'enregistrement (la TVA et les droits d'enregistrement étant liés comme des vases communicants), et rien n'indique que le législateur ait explicitement voulu que l'emphytéose B2B soit soumise à la fois à la TVA et aux droits d'enregistrement proportionnels. L'intention ne peut pas être (ne peut pas avoir été) d'appliquer la loi de telle sorte que seule l'emphytéose B2B soumise à la TVA soit également soumise aux droits d'enregistrement, alors que d'autres formes d'emphytéose soumises à la TVA sont exonérées des droits d'enregistrement proportionnels. Il serait alors fait abstraction de la volonté du législateur et de la logique du système.

Afin d'éviter une application illogique du système, le SDA est d'avis qu'une intervention législative légère sous la forme d'une clarification de la loi est souhaitable, notamment en ajoutant la lettre d) (article 44, § 3, 2°, d), du CTVA) à l'article 159, § 1^{er}, 10°, du C. enreg. fédéral.

5.3 DROITS DE SUCCESSION

Cas 1 :

Une STAK envisage de transférer son siège de direction effective en Belgique tout en maintenant son siège statutaire aux Pays-Bas. Le SDA est chargé de se prononcer sur l'impact de ce transfert de siège sur la taxe compensatoire des droits de succession.

Le SDA confirme - qu'à partir du déplacement du siège de direction effective vers la Belgique - la STAK ne sera pas soumise à la taxe compensatoire des droits de succession visée aux articles 147 et suivants du Code des droits de succession.

En effet, l'article 147 du Code des droits de succession stipule que « *les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées, régies par le Code des sociétés et des associations sont assujetties, à partir du 1^{er} janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession* ».

Ainsi donc, l'assujettissement à la taxe compensatoire des droits de succession n'a lieu que pour des entités régies par le Code des sociétés et des associations.

Pour déterminer les entités régies par le Code des sociétés et des associations, il y a lieu de se référer à l'article 2:146 dudit Code lequel stipule « *le présent Code est applicable aux personnes morales qui ont leur siège statutaire en Belgique* ».

Le SDA constate un vide juridique dès lors que le Code des droits de succession se limite exclusivement aux ASBL, aux AISBL et aux fondations privées régies par le CSA (qui ont donc leur siège statutaire en Belgique). En effet, le Code des droits de succession ne tient pas compte pour l'établissement de la taxe compensatoire des droits de succession, de la dissociation entre siège statutaire et siège de direction effective. Cette dissociation permettant in fine à ces entités d'échapper facilement à la taxe précitée.

5.4 IMPÔT DE SOCIÉTÉS

Cas 1 :

Dans le cadre d'une demande soumise au SDA en matière de CFC, une erreur a été constatée dans la version francophone de l'article 185/2, §2, alinéa 4 introduit dans le CIR92 par la loi-programme du 22 décembre 2023. En effet, le §2, alinéa 4 de l'article 185/2 du CIR92 stipule que :

Lorsque le contribuable en fournit la preuve, le montant obtenu après application des alinéas précédents est ensuite multiplié par une fraction dont le **numérateur** comprend le montant des revenus mentionnés dans les comptes annuels de la société étrangère ou de l'établissement étranger qui ont été réalisés au cours de la période imposable, à l'exception des revenus qui sont exonérés par convention ou en vertu du présent Code, et dont le **dénominateur** comprend la somme des revenus suivants, pour autant que ceux-ci ne soient pas exonérés par convention ou en vertu du présent Code:

- les intérêts et autres revenus similaires à des intérêts ;
- les redevances et autres revenus générés par la propriété intellectuelle ;
- les dividendes et autres revenus issus de l'aliénation d'actions ou parts, d'obligations, d'options et de titres analogues ;
- les revenus issus de la location, ou issus du leasing opérationnel ou financier ;
- les revenus issus de la gestion d'actifs, d'activités d'investissements, d'activités d'assurances, d'activités bancaires et d'autres activités financières ;
- les revenus issus de l'achat et de la vente de biens et services, auxquels peu ou pas de valeur économique n'est ajoutée par la société étrangère ou l'établissement étranger.

Après analyse, il apparaît que les termes « numérateur » et « dénominateur » ont été inversés dans la version francophone. Ainsi, appliquer le prorata des revenus indiqué dans la version francophone reviendrait à considérer que le montant des revenus passifs est supérieur au montant total des bénéfices de la société étrangère visés par les règles CFC. Par conséquent, seule la version néerlandophone est correcte.

6. DÉCISIONS AVEC UN INTÉRÊT PARTICULIER

6.1 TAX SHELTER

Cas 1 :

Question :

La demande vise à obtenir la confirmation que, dans le cadre du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent, la fusion de la SCES X et de la SCES Y est considérée comme une continuation des activités des sociétés coopératives concernées, ce qui signifie, d'une part, qu'aucun nouveau droit ne naît permettant de bénéficier du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent, mais aussi, d'autre part, que les actionnaires qui ont bénéficié de la réduction d'impôt ne seront pas soumis à une reprise de cet avantage tant que la société fusionnée et l'investisseur respecteront les conditions énoncées dans les règles du Tax Shelter.

Faits :

X est une société coopérative agréée - entreprise sociale. La SCES X a été créée en 2019. La SCES X a émis des actions avec application du système de Tax Shelter pour les entreprises qui débutent. Depuis la constitution, aucun dividende n'a été versé.

Y est une société coopérative agréée - entreprise sociale. La SCES Y a été créée en 2014. La SCES Y n'a pas fait application du système de Tax Shelter pour les entreprises qui débutent. Ces dernières années, un dividende a été versé annuellement.

Opération prévue :

Des négociations de fusion sont actuellement en cours entre la SCES X et la SCES Y.

Pour concrétiser la fusion, il sera choisi de réunir les deux SCES sous un seul numéro d'entreprise existant, à savoir celui de la SCES X. Toutes les activités, tous les actifs, etc. des deux entreprises seront réunis en une seule société coopérative par le biais de cette fusion.

La fusion aura lieu dans le courant de l'année 2024. À cette date, la période de quatre ans pendant laquelle la SCES X pouvait émettre des actions couvertes par l'application du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent, prendra fin. Toutefois, la plupart des actions se trouveront encore dans la période de quatre ans suivant l'émission au cours de laquelle les particuliers doivent les détenir pour éviter une reprise partielle de l'avantage fiscal.

Certains actionnaires sont présents dans les deux sociétés, mais même après la fusion, aucun actionnaire ne détiendra d'actions d'une valeur supérieure à 10.000,00 euros ayant bénéficié de l'avantage du Tax Shelter.

Décision :

Il découle de l'article 145²⁶, § 3, alinéa 1^{er} du CIR 92 que les sociétés qui débutent doivent répondre simultanément à 11 conditions pour pouvoir bénéficier de la réduction d'impôt du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent.

L'article 145²⁶, § 3, alinéa 1^{er}, 2° du CIR 92 (deuxième condition) prévoit que la société ne peut pas être constituée à l'occasion d'une fusion ou scission de sociétés. La SCES X qui a émis des actions avec application de la réduction d'impôt du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent, a été constituée en tant que nouvelle société en 2019 et, par conséquent, n'a pas été constituée dans le cadre d'une fusion ou scission de sociétés.

L'article 145²⁶, §3, alinéa 2 du CIR 92 prévoit que les conditions visées à l'alinéa 1^{er}, 4° à 6° et 10°, doivent être remplies par la société au cours des 48 mois suivant la libération des actions de la société.

[4° la société n'est pas une société d'investissement, de trésorerie ou de financement ;

5° la société n'est pas une société dont l'objet social principal ou l'activité principale est la construction, l'acquisition, la gestion, l'aménagement, la vente, ou la location de biens immobiliers pour compte propre, ou la détention de participations dans des sociétés ayant un objet similaire, ni une société dans laquelle des biens immobiliers ou autre droits réels sur de tels biens sont placés, dont des personnes physiques qui exercent un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1er, 1°, leur conjoint ou leurs enfants lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, ont l'usage ;

6° la société n'est pas une société qui a été constituée afin de conclure des contrats de gestion ou d'administration ou qui obtient la plupart de ses bénéfices de contrats de gestion ou d'administration ;

10° la société n'utilise pas les sommes perçues pour une distribution de dividendes ou pour l'acquisition d'actions ou parts ni pour consentir des prêts ;]

La deuxième condition mentionnée ci-dessus n'a pas été reprise dans l'article 145²⁶, § 3, alinéa 2 du CIR 92 qui impose le délai pendant lequel les actions doivent être conservées.

Ainsi, il ressort de la lecture conjointe des alinéas 1^{er} et 2 de l'article 145²⁶, § 3 du CIR 92 que la fusion prévue des deux sociétés, telle que décrite ci-dessus, dans les 48 mois suivant l'émission des actions ayant bénéficié de la réduction d'impôt du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent, n'annule pas cette réduction d'impôt pour les investisseurs dans les sociétés concernées.

En outre, pour conserver la réduction d'impôt et éviter sa reprise partielle, le contribuable doit prouver, à l'appui de sa déclaration à l'impôt des personnes physiques des quatre périodes imposables suivant la période imposable pour laquelle la réduction d'impôt a été accordée, qu'il est encore en possession des actions qui ont bénéficié de la réduction d'impôt du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent (article 145²⁶, § 4, alinéa 2, deuxième tiret du CIR 92 et article 145²⁶, § 5 du CIR 92).

Étant donné que la SCES X agira en tant que société absorbante, les actionnaires conserveront leurs actions et, par conséquent, la fusion n'empêchera pas le respect des dispositions de l'article 145²⁶, § 4, alinéa 2, deuxième tiret du CIR 92 et de l'article 145²⁶, § 5 du CIR 92.

La réduction d'impôt du Tax Shelter pour les entreprises qui débutent, dont les investisseurs ont bénéficié dans la SCES X, ne doit donc pas être reprise à la suite du projet de fusion décrit ci-dessus, et ce pour autant que les autres conditions de l'article 145²⁶ du CIR 92 soient remplies.

6.2 IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES

Cas 1 :

Question :

La demande vise à obtenir la confirmation que les plus-values réalisées sur la vente future de biens immobiliers :

- ne sont pas imposables en tant que revenus professionnels en application de l'article 41 du CIR 92 ;
- ne sont pas imposables en tant que revenus divers conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 1° du CIR 92.

Faits :

Le demandeur, ancien fonctionnaire, a acheté tout au long de ces 25 dernières années des dizaines de biens immobiliers bâtis en vue de les mettre en location. Il s'agit entre autres d'appartements, de maisons, de studios, de chambres d'étudiants, de boxes de garage et d'emplacements. Les biens immobiliers sont principalement situés dans la région A.

En règle générale, un emprunt hypothécaire a été contracté pour acheter les biens immobiliers. Les emprunts hypothécaires avaient en principe tous une durée de 180 mois. Les revenus locatifs de chaque bien immobilier étaient normalement suffisants pour rembourser les mensualités respectives.

À l'heure actuelle, tous les biens immobiliers sont loués (non meublés) à des personnes physiques. Aucun des locataires n'utilise les biens loués dans le cadre de son activité professionnelle.

Pour être complet, il est à remarquer que depuis le début de ses activités il y a 25 ans, seul un nombre limité de biens immobiliers bâtis ont été vendus.

Le demandeur a indiqué chaque année au code 1106 de la déclaration à l'impôt des personnes physiques le revenu cadastral (« RC ») des biens immobiliers qui ont été donnés en location à des personnes physiques au cours de l'année de revenus (ou temporairement non donnés en location).

De plus, des revenus locatifs limités provenant de la location d'une partie de l'habitation familiale comme espace de bureau à la SRL Y ont été déclarés chaque année sous les codes 1109-1110 de la déclaration à l'impôt des personnes physiques.

Les intérêts des emprunts (hypothécaires) payés par le demandeur au cours de l'année de revenus ont été déclarés annuellement sous le code 1146 de la déclaration d'impôt des personnes physiques.

Les studios vendus dans les cinq ans suivant l'achat ont été déclarés sous le code 1171 de la déclaration à l'impôt des personnes physiques et ont donc été imposés conformément à l'article 90, alinéa 1er, 10° du CIR 92.

Le demandeur est depuis 2000 également actif comme administrateur de la SRL Y. Il est l'unique actionnaire de la SRL Y. Les activités principales de la SRL Y consistent en l'exploitation (achat, vente et développement) de biens immobiliers (résidentiels). Les biens immobiliers mentionnés ci-dessus ont tous été achetés à titre privé et n'ont donc pas été achetés par l'intermédiaire de la SRL Y.

Opération envisagée - Moment charnière 20xx - Déclaration de régularisation

En mai 20xx, le demandeur a regroupé tous les crédits en cours (banque B) en un crédit unique auprès de la banque C dans le but de négocier un taux d'intérêt avantageux.

Le regroupement des crédits en cours en un seul crédit global peut être considéré comme le début de l'exercice d'une activité locative lucrative à caractère professionnel. Les revenus locatifs constituent donc un revenu professionnel dans le chef du demandeur à partir du mois de mai 20xx.

Par conséquent, les revenus locatifs perçus pour la période à partir de 20xx ont été régularisés en tant que revenus professionnels. Lors du calcul des revenus professionnels nets à régulariser, aucun amortissement ou réduction de valeur n'a été pris en compte.

Étant donné que le demandeur n'était pas au courant de la requalification des revenus locatifs en tant que revenus professionnels, aucune comptabilité n'a en toute logique été tenue. De même, les amortissements ou réductions de valeur n'ont jamais été comptabilisés fiscalement. Ce ne sera pas non plus le cas dans le futur.

Étant donné que le demandeur n'a jamais eu l'intention de détenir et de louer un patrimoine immobilier aussi important à titre privé, il est envisagé de vendre tous les biens immobiliers, à l'exception de quelques biens spécifiques (habitation privée...) à la SRL Y. Dans ce contexte, un compromis a été conclu l'année dernière avec la SRL Y pour le transfert de la quasi-totalité des biens immobiliers détenus à titre privé par le déclarant.

Décision :

Toepasselijk wetsartikel en administratieve commentaar

Les plus-values sur des éléments de l'actif affectés à l'activité professionnelle sont imposables en tant que bénéfices (cf. article 24, alinéa 1^{er}, 2° du CIR 92), profits (cf. article 27, alinéa 2, 3° du CIR 92) ou plus-values de cessation (cf. article 28 du CIR 92).

L'article 41 du CIR 92 stipule ce qui suit :

« Pour l'application des articles 24, alinéa 1^{er}, 2°, 27, alinéa 2, 3° et 28, sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle :

- 1° les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif ;*
- 2° les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement ;*
- 3° les immobilisations incorporelles constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et qui figurent ou non parmi les éléments de l'actif. »*

En ce qui concerne l'article 41 du CIR 92, le commentaire administratif stipule entre autres ce qui suit :

« 41/4

Dès l'instant où les immobilisations répondent à l'un des critères, elles sont, pour l'application du régime fiscal des plus-values, incontestablement considérées comme étant affectées à l'exercice de l'activité professionnelle.

Inversement, lorsque les immobilisations ne répondent à aucun de ces trois critères, elles ne sont pas censées être affectées à l'exercice de l'activité professionnelle pour l'application du régime des plus-values; la plus-value réalisée lors de la vente de tels biens n'est donc pas imposable (cf. QP n° 352, 19.04. 1993, Sén. Tyberghien-Vandenbussche, Ficonetplus).

Ainsi, l'hypothèse d'un contribuable qui ne tient pas de double comptabilité et ne comptabilise dès lors pas l'achat comme un actif ; il ne procède pas à des amortissements, ne déduit pas d'intérêts et ne fait pas effectuer d'importantes réparations. Faisons l'hypothèse qu'un commerçant ne tient pas de double comptabilité et ne comptabilise dès lors pas l'achat comme un actif ; il ne procède pas à des amortissements, ne déduit pas d'intérêts et ne fait pas effectuer d'importantes réparations. Il exerce d'autre part effectivement une activité commerciale dans le bien immobilier. Il mentionne l'immobilisation à la case « Immeubles utilisés pour votre profession » de la déclaration à l'impôt et porte en compte des frais mineurs. Le bien est, en d'autres termes, effectivement utilisé à des fins professionnelles et est soumis aux risques de l'entrepreneur. Cependant, il n'est pas considéré comme affecté à l'exercice de l'activité professionnelle (QP, n° 989, 29.03. 1994, Repr. Van Grembergen, Bull. Questions et Réponses, n° 106 et Ficonetplus).

41/6

Pour les contribuables qui ne tiennent pas de comptabilité ou qui tiennent une comptabilité simplifiée sans comptes d'actif ni de passif (telle, notamment, la comptabilité fiscale spéciale des titulaires de professions libérales visée à l'art. 320, CIR 92), il faut se baser sur le critère mentionné à l'art. 41, 2°, CIR 92, en s'appuyant exclusivement sur le fait que des amortissements ou réductions de valeur sont ou ont été admis sur une immobilisation (ou une partie de celle-ci) pour imposer totalement ou partiellement la plus-value réalisée ».

Application au cas d'espèce

Il ressort clairement du texte légal et du commentaire administratif qu'une plus-value imposable en tant que revenu professionnel ne peut être réalisée que si le bien immobilier concerné est considéré comme affecté à l'exercice de l'activité professionnelle :

- soit parce qu'elle figure parmi les éléments de l'actif ;
- soit parce que des amortissements ou réductions de valeur sont admis (fiscalement).

Le demandeur n'a jamais tenu de comptabilité, estimant que ses activités ne constituaient pas une activité professionnelle. Aucun amortissement ou réduction de valeur n'a été effectué dans le passé. Il en sera de même à l'avenir.

Sur la base de la motivation susmentionnée, on peut conclure que les plus-values sur les ventes futures des biens immobiliers ne sont pas imposables en tant que revenus professionnels en application de l'article 41 du CIR 92.

En ce qui concerne l'application de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92 :

Article de loi applicable

L'article 90, alinéa 1^{er} du CIR 92 prévoit que :

« *Les revenus divers sont :*

1^o sans préjudice des dispositions du 1^o bis, 8^o et 10^o, les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ; ».

En ce qui concerne l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92, le commentaire administratif stipule ce qui suit :

« *3. Première condition : être réalisés en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle*

Numéro 90/4

La première condition visée au 90/3 n'appelle aucun commentaire : les bénéfices ou profits qui résultent d'opérations s'intégrant dans le cadre d'une activité professionnelle constituent, en effet, des revenus professionnels imposables comme tels à l'IPP (voir art. 23, § 1^{er}, du CIR 92) ».

Application au cas d'espèce

Tant le texte de loi que le commentaire administratif établissent que les bénéfices ou profits ne sont imposables en application de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92 que s'ils sont réalisés « en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ».

Le demandeur considère les revenus locatifs perçus à partir de 20xx comme des revenus professionnels et régularisera/déclarera donc ces revenus comme des revenus professionnels à partir de 20xx. Dès lors, les plus-values sur les biens immobiliers qui seront vendus seront réalisées dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle, de sorte que l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92 ne peut être appliqué.

L'on peut se poser la question théorique de savoir si l'imposition en application de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92 est possible pour les plus-values réalisées sur des biens immobiliers dont les revenus locatifs sont qualifiés de revenus professionnels, mais dont les biens immobiliers ne sont pas considérés comme affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, parce qu'ils ne répondent pas à la condition d'application de l'article 41 du CIR 92, étant donné que les biens immobiliers ne figurent pas à l'actif et qu'aucun amortissement ou réduction de valeur n'a été admis fiscalement.

Dans son arrêt du 29 janvier 2021, la Cour de cassation s'est prononcée clairement sur la question susmentionnée (Cass., 29 janvier 2021, F.19.0033.N).

La Cour a jugé que la circonstance que l'immeuble ne correspond pas à une des catégories d'actif énumérées à l'article 41 du CIR 92 n'a cependant pas comme conséquence que la plus-value réalisée sur ce bien doit être considérée comme ayant été réalisée « en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle ». Il n'est donc pas possible de conclure en même temps que :

- les revenus locatifs d'un bien immobilier sont qualifiés de revenus professionnels (au sens de l'article 37, alinéa 1^{er} du CIR 92), alors que ;
- la plus-value du même bien immobilier est qualifiée de revenus divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

Sur la base du raisonnement susmentionné, on peut conclure que les plus-values réalisées sur les ventes futures des biens immobiliers ne sont pas imposables en tant que revenus divers en application de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

La décision ne se prononce pas sur le prix de vente des biens immobiliers à la SRL Y.

6.3 REVENUS MOBILIERS

Cas 1 : réserve de liquidation – avance sur liquidation

Situation actuelle

La société X est une société patrimoniale et compte deux actionnaires, qui sont étroitement liés l'un à l'autre, mais qui sont en désaccord.

À la suite de longues discussions et à la demande de l'un des actionnaires, un tribunal a ordonné la dissolution judiciaire de la société. Un avocat a également été désigné comme liquidateur pour réaliser tous les actifs et apurer toutes les dettes.

La société étant en liquidation, il a toujours été décidé de réserver le bénéfice de l'exercice sous la forme d'une réserve de liquidation. Depuis sa nomination, le liquidateur travaille activement à la vente des actifs, de sorte que la société dispose actuellement de beaucoup de liquidités et de très peu de dettes.

Compte tenu de la structure très simplifiée du bilan, le liquidateur souhaite procéder à la clôture de la liquidation, mais un litige en suspens pour lequel une procédure judiciaire a également été entamée empêche désormais la clôture de la liquidation.

Le demandeur indique que la détention de liquidités dans une société en liquidation qui n'exerce plus aucune activité n'a pas d'utilité financière ou économique et souhaite donc procéder à la distribution d'une partie des liquidités excédentaires sous la forme d'une avance sur la liquidation. Le demandeur demande par la présente la confirmation que cette distribution ne donnera pas lieu au prélèvement d'un précompte mobilier.

Position du SDA

Pour procéder à la liquidation, la condition unique mais nécessaire est que la société ait cessé ses activités et, qu'après sa mise en liquidation, elle continue à effectuer des opérations uniquement en vue de clôturer la liquidation (encaissement des actifs et apurement des dettes). C'est le cas en l'espèce et cela a été confirmé, à la demande du SDA, par le liquidateur désigné par le tribunal.

Cependant, une longue discussion et une procédure judiciaire empêchent la clôture de la liquidation.

La situation actuelle n'affecte toutefois pas la décision de mise en liquidation. Le législateur prévoit explicitement une procédure de liquidation en deux phases (la mise en liquidation et la clôture de la liquidation).

En outre, l'article 2:99 CSA stipule que pour chaque exercice comptable, le liquidateur soumet les comptes annuels à l'assemblée générale avec l'indication des causes qui ont empêché la clôture de la liquidation. Cela montre qu'il peut s'écouler plusieurs années entre la mise en liquidation et la clôture de celle-ci. De plus, la loi n'exige pas que la clôture de la liquidation ait lieu dans un délai bien défini après la mise en liquidation.

La clôture de la liquidation ayant été reportée pour une durée indéterminée en raison d'une procédure judiciaire, le demandeur souhaite déjà distribuer les liquidités excédentaires aux associés.

Dans le cadre d'une liquidation, le liquidateur peut payer une avance sur le versement. Cette possibilité est expliquée par la CNC dans son avis 2010/22 du 10.11.2010 et est également abordée dans l'article 209 du CIR92 qui fait référence à une « répartition de l'avoir social par fractions successives ». L'application de cette technique est également reconnue par l'Administration (voir com.IR 208/27).

Dans des décisions antérieures¹, le Service des Décisions anticipées a déjà décidé qu'il considérerait la distribution d'une avance comme un dividende distribué au sens de l'article 209 du CIR92 et que, par conséquent, le précompte mobilier sera exigible.

6.4 AVANTAGE ANOMAL OU BÉNÉVOLE

Cas 1 :

La société X détient une participation minoritaire dans la société Z. Z est établie dans le New Jersey. X, en tant qu'actionnaire de Z, a droit à une restitution d'impôt dans le New Jersey, en particulier dans le cadre du New Jersey Angel Investor Tax Credit Program. Le SDA a confirmé que les articles 79 et 206/3 du CIR 92 ne sont pas applicables en l'espèce. Un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 79 et 206/3 du CIR 92 doit en effet être fourni par une « entreprise ». La restitution de l'impôt est toutefois obtenue de la part des instances compétentes du New Jersey et celles-ci ne sont pas considérées comme une entreprise sur la base des données disponibles sur <https://www.njeda.gov/about/>. Même s'il était question d'une entreprise, il ne s'agit pas d'un avantage anormal ou bénévole. En effet, la restitution de la taxe est, selon le Demandeur, une pratique commerciale courante dans le New Jersey pour encourager les investissements dans les sociétés qualifiantes locales. X a droit à cette restitution sur la base de la législation du New Jersey et non sur la base d'un quelconque accord commercial. X a droit à la restitution en sa qualité d'actionnaire qualifiant de Z, et donc pas par suite d'un quelconque accord commercial ou d'une indemnité pour une prestation de services fournie par X.

6.5 DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION

Cas 1 :

Une société belge a développé un logiciel qui est facilement applicable commercialement et pour lequel elle applique déjà une décision anticipée relative à la déduction pour revenus d'innovation. L'application de cette décision anticipée pourrait encore être prolongée à condition d'introduire en temps utile une demande de prolongation.

Bien que la demande constituait une prolongation et que le cas était certainement pris en considération pour la délivrance d'une décision anticipée relative à la déduction pour revenus d'innovation, la réception de la documentation demandée ne s'est pas déroulée sans heurt.

Une demande a finalement été introduite, mais peu de temps avant la date limite de dépôt des déclarations à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2024.

Sur la base de l'analyse de fond effectuée par le Service des Décisions anticipées, tout a été mis en œuvre pour rendre une décision anticipée favorable et utile en temps utile.

Toutefois, de sa propre initiative et avant que la décision anticipée ne soit délivrée, la société a elle-même déposé une déclaration à l'impôt des sociétés, dans laquelle l'application de la déduction pour revenus d'innovation était mentionnée et à laquelle l'annexe 275*inno* nécessaire était annexée.

Le Collège du Service des Décisions anticipées n'a pu que constater que les conditions mentionnées dans l'article 22 de la loi du 24 décembre 2002 précitée n'ont pas été respectées par le demandeur. Le caractère préalable décrit dans l'article précité a été enfreint par l'introduction, préalablement à la délivrance de la décision anticipée, d'une déclaration à l'impôt des sociétés qui comporte une déduction pour revenus d'innovation sous le code 1439 ainsi que l'annexe 275*inno*.

L'article 22 de la Loi prévoit qu'une décision anticipée ne peut être donnée lorsque :

- la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'État belge et le demandeur ;
- l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande ;
- la demande a trait à toute application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.

6.6 IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Cas1 :

Le SDA est interrogé sur les conséquences fiscales de la renonciation au statut de FIIS (ou de SIR). Cette renonciation entraîne un changement en matière d'impôt du régime particulier (art. 185*bis* du CIR 92) vers le régime de droit commun lors de la radiation du statut.

Le SDA a déjà rendu des décisions sur ce changement et constate qu'aucune disposition du CIR 92 n'aborde ce sujet, alors que les cas de changement de statut de FIIS ou de radiation d'une SIR semblent être de plus en plus fréquents. En particulier, le SDA s'est déjà prononcé sur l'interprétation du capital libéré, des réserves exonérées et taxées et sur la détermination de la valeur fiscale des actifs lors d'une telle opération.

Sur le plan comptable, le passage des normes IFRS vers le droit comptable commun soulève également des points d'attention. En particulier, un bilan d'ouverture doit être établi pour l'année de la radiation du statut de FIIS, qui prend en compte la valeur marchande des actifs au début de l'exercice comptable (par le biais de revalorisations ou de réductions de valeur/d'amortissements exceptionnels).

Des corrections techniques en matière fiscale sont également nécessaires pour l'exercice comptable du passage en lui-même, étant donné que le résultat fiscal obtenu pour le régime de droit commun repose sur le résultat comptable, et ce, afin de neutraliser la période sous le régime particulier. Des corrections techniques en matière fiscale sont également nécessaires si la valeur fiscale est supérieure à la valeur comptable. Ceci fait actuellement l'objet d'une seule déclaration fiscale.

Il est à noter que dans le cadre du passage vers le droit comptable commun, la question des amortissements « fictifs » pour les exercices où le demandeur était soumis aux IFRS s'est déjà posée à plusieurs reprises. Si tel était le cas, ils auraient un impact sur le bilan d'ouverture de l'année de basculement, en ce sens que la valeur comptable des actifs resterait la même, mais que, d'un point de vue fiscal, la valeur d'acquisition (sur laquelle des amortissements peuvent être acceptés) serait inférieure et la valeur de la plus-value de revalorisation correspondante (sur laquelle des amortissements ne peuvent plus être acceptés à des fins fiscales) serait supérieure.

Il s'agit d'une question sensible pour le secteur immobilier, étant donné l'importance de l'amortissement fiscal pour la charge fiscale d'une société immobilière. Après consultation du SDA, la question est connue de la CNC.

7. OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES

7.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

7.1.1 DROITS D'AUTEUR

Cas 1 :

Le demandeur est un bureau d'architectes qui se consacre quasi exclusivement à la création de projets uniques pour ses clients, ses utilisateurs et son public.

Opération soumise

Le demandeur souhaite accorder une rémunération en droits d'auteur à ses architectes (stagiaires, travailleurs indépendants, associés).

Position du SDA

Les revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, premier, deuxième et troisième tirets du CIR 92 peuvent être considérés comme des revenus mobiliers à condition que le titulaire originaire détienne une attestation du travail des arts.

Les architectes concernés ne disposent pas d'une attestation du travail des arts. Par conséquent, il convient de vérifier s'ils peuvent relever de la deuxième catégorie de titulaires des droits : transfert à un tiers aux fins de communication au public. Cette deuxième catégorie est, selon le ministre des Finances, une catégorie résiduelle visant à réserver le régime fiscal aux situations dans lesquelles le grand public bénéficie des œuvres et prestations d'artistes interprètes (Rapport Première Lecture DOC 55-3015/014, p. 56). Ainsi s'agissant de cette seconde catégorie, il n'est pas seulement exigé que la cession des droits par le titulaire soit faite avec l'intention d'exploiter ou d'utiliser effectivement ses droits mais, il est en outre exigé que le titulaire transfère ou octroie en licence les droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction. Selon l'exposé des motifs (DOC 55-3015/001, p. 64), la communication au public peut prendre diverses formes, notamment écrites, graphiques, photographiques, etc.

Le SDA est d'avis que l'opération proposée peut bénéficier de l'application du régime fiscal des droits d'auteur dans la mesure où la rémunération des droits d'auteur se rapporte principalement à des revenus autres que ceux provenant d'œuvres qui ne présentent un intérêt que pour le maître d'ouvrage et qui ne sont effectivement utilisées que dans le cadre de la relation entre l'architecte et le maître d'ouvrage.

Cas 2 :

La société « X » interroge le SDA sur la possibilité d'attribuer des revenus de droits d'auteur à son dirigeant unique Monsieur « A ».

En effet, les Demandeurs estiment que toutes les conditions sont réunies afin de pouvoir bénéficier du nouveau régime fiscal des droits d'auteur (Loi programme du 26/12/2022 – publiée au Moniteur belge le 30/12/2022).

Concernant l'activité proprement dite de la société « X », nous sommes en présence d'une agence immobilière classique.

Une convention de cession de droits d'auteur a été conclue entre Monsieur « A » et sa société, celle-ci prévoit également le montant de valorisation de cette cession. En l'espèce, il est prévu qu'un montant mensuel forfaitaire de 1.580 EUR rémunérera la cession des droits d'auteur du dirigeant à sa société.

Suite à l'analyse des différents éléments transmis par les Demandeurs, le SDA estime qu'il n'est pas possible en l'espèce de rendre une décision favorable.

En effet, les prétendues œuvres présentées au SDA dégagent un caractère essentiellement technique sans originalité suffisante. Les créations de Monsieur « A » ne peuvent pas être considérées comme des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 du Code de droit économique.

À noter encore que le montant forfaitaire proposé pour rétribuer la prétendue cession des droits d'auteur est manifestement excessif et dicté par l'intention évidente de bénéficier à tort du régime fiscal favorable des droits d'auteur.

Par conséquent, le SDA ne peut se rallier à la position des Demandeurs concernant l'octroi du régime fiscal des droits d'auteur au sens de l'article 17, § 1, 5°, CIR 92 à ce montant forfaitaire mensuel.

Cas 3 :

La société « X » interroge le SDA sur la possibilité d'obtenir un renouvellement de son ancienne décision anticipée qui concernait l'ancien régime des droits d'auteur tel qu'en vigueur avant le 1^{er} janvier 2023.

En effet, le Demandeur considère que toutes les conditions reprises dans le nouveau régime sont remplies dans le chef du gérant qui bénéficiait de l'ancienne décision anticipée.

Concernant l'activité proprement dite de la société « X », nous sommes en présence d'une activité essentiellement de type « consultance ». La société est une entreprise qui délivre à d'autres entreprises ou organisations des avis, des conseils ou des recommandations en matière de lobbying.

Dans le cadre de l'ancien régime des droits d'auteur, le SDA avait validé pour le gérant, une rémunération en droits d'auteur correspondant à un pourcentage du chiffre d'affaires généré par la société.

La Demande de prefilling vise ici le nouveau régime des droits d'auteur applicable dès le 1^{er} janvier 2023.

Suite à l'analyse des différents éléments transmis par le Demandeur, le SDA estime qu'il n'est pas possible en l'espèce de rendre une décision favorable en accordant un pourcentage forfaitaire de droits d'auteur au gérant de la société.

En effet, les conditions dites d'exploitation et de diffusion au public ne seront sauf cas exceptionnel plus rencontrées de manière simultanée. Il n'est par conséquent pas possible de valider un forfait global de droits d'auteur qui pourrait être attribué au Demandeur, celui-ci étant dans l'impossibilité de démontrer le respect simultané de ces deux nouvelles conditions.

Dès lors, le nouveau régime des droits d'auteur repris à l'article 17, § 1^{er}, 5° CIR92 ne peut être appliqué à la situation présentée par le Demandeur.

7.1.2 RÉMUNÉRATIONS

Cas 1 :

Le SDA a été interrogé au sujet d'une éventuelle exonération fiscale de l'avantage de toute nature qui découle de la mise à disposition d'un vélo d'entreprise en l'absence d'un lieu de travail fixe. Le vélo d'entreprise est utilisé par les travailleurs pour des déplacements professionnels et privés.

L'article 38, § 1^{er}, 14°, b), du CIR 92 prévoit uniquement une exonération de l'avantage pour un cycle ou d'un speed pedelec qui est effectivement utilisé pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail ;

En l'espèce, les travailleurs ne disposent d'aucun lieu de travail fixe et n'effectuent donc pas de déplacements domicile-travail. Le cas présent ne satisfait pas aux conditions d'exonération conformément à l'article 38, § 1^{er}, 14^o, b), du CIR 92. En d'autres termes, le vélo d'entreprise mis à disposition devra être considéré comme un avantage de toute nature imposable.

Le SDA constate qu'aucune solution n'est actuellement envisagée en l'espèce.

Cas 2 :

Le demandeur emploie un grand nombre de profils « IT » en Belgique, pour la plupart des salariés ne possédant pas la nationalité belge qui sont détachés en Belgique pour une durée déterminée. Les enfants de ces salariés (la famille déménage avec eux en Belgique) suivraient, étant donné qu'ils s'expriment anglais, des cours dans une école internationale en Belgique.

Ces salariés ne remplissent pas les conditions pour l'application du régime d'imposition pour les contribuables impatriés ou les chercheurs impatriés (RSII/RSICI comme repris aux articles 32/1 et 32/2 du CIR 92). Ce régime d'imposition prévoit entre autres un paiement (remboursement) non imposable de ces frais scolaires.

Étant donné les frais scolaires très élevés de ces écoles internationales, le demandeur souhaite savoir si le remboursement des frais scolaires peut être considéré comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur même si les conditions prévues aux articles 32/1 et 32/2 du CIR 92 ne sont pas remplies.

Concernant le RSII, un régime légal spécifique a été établi qui, pour des contribuables bien définis, considère entre autres le remboursement des frais de minerval scolaire comme un remboursement non imposable de dépenses propres à l'employeur. Ce régime fiscal s'est accompagné de la suppression du régime administratif des cadres étrangers (par voie de régime transitoire encore applicable jusqu'au 31.12.2023 inclus).

L'article 32/1, § 1^{er}, du CIR 92 stipule ce qui suit :

Dans le chef des contribuables impatriés qui perçoivent des rémunérations visées à l'article 30, 1^o ou 2^o, la prise en charge de certains frais, par l'employeur ou par la société, est considérée comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur aux conditions et dans les limites prévues dans le présent article.

L'article 32/2, § 1^{er}, du CIR 92 prévoit le même régime mais pour les chercheurs impatriés.

Les contribuables qui n'entrent pas dans le champ d'application du RSII ou du RSICI ou qui, à partir de 2024, ne peuvent plus prétendre au régime administratif des cadres étrangers, ne relèvent donc pas de l'article 32/1, § 1^{er}, du CIR 92 ou de l'article 32/2, § 1^{er}, du CIR 92.

Le SDA estime dès lors que le remboursement des frais scolaires par le demandeur ne peut pas être considéré comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur mais bien comme un avantage de toute nature imposable étant donné que ce remboursement concerne des dépenses de nature personnelle.

7.1.3. FRAIS PROFESSIONNELS

Cas 1 :

La demandeuse travaille actuellement en tant qu'indépendante auprès d'un groupe néerlandais. Elle était responsable du démarrage et du développement commercial du groupe en Belgique. Plus précisément, elle était responsable de l'élaboration et de la mise en œuvre du business plan, du marketing pour la branche belge, des contacts avec les nouveaux clients ainsi que du suivi de ces contacts, de la constitution d'une équipe et des RH.

La demandeuse souhaite suivre une formation de MBA afin d'acquérir les connaissances et les compétences nécessaires qui pourraient lui être utiles lors de la création de l'entité en Belgique. La formation commencerait fin 2024.

La demandeuse a toutefois récemment mis fin à sa collaboration avec le groupe néerlandais et la création de l'entité belge n'aura pas lieu.

La demandeuse suivra néanmoins la formation car elle souhaite lancer sa propre société de consultance durant la formation, mettant l'accent sur le thème : « un collaborateur sain dans une entreprise saine ».

La demandeuse souhaite savoir si les frais d'études ainsi que les dépenses connexes, encourus dans le cadre d'une formation de MBA, peuvent être considérés comme des frais professionnels déductibles conformément aux dispositions de l'article 49 du CIR92.

Le SDA est d'avis qu'il s'agit de frais qui seront supportés dans le cadre ou en fonction d'une activité professionnelle future, de sorte que la condition de causalité (les frais doivent se rattacher nécessairement à l'exercice de l'activité professionnelle au moment où ils sont supportés) n'est pas remplie (voir 49/1.1 ComIR/92). Les frais professionnels sont uniquement déductibles pour autant qu'ils aient un lien causal avec l'activité professionnelle exercée au moment où ces frais sont supportés, à défaut de quoi, ces frais constituent des dépenses ayant un caractère personnel (article 53, 1°, du CIR 92).

7.1.4. QUALIFICATIONS DES PLUS-VALUES SUR ACTIONS

Cas 1 :

Le demandeur, Monsieur X, détient 100 % des participations dans deux holdings, qui, à leur tour, détiennent des participations dans plusieurs sociétés immobilières. En outre, Monsieur X détient également diverses participations privées, allant de 20 % à 50 %, dans d'autres sociétés immobilières. Le solde des actions ou parts de ces autres sociétés immobilières sont détenues par Monsieur Y.

La collaboration entre Monsieur X et Monsieur Y était tendue et, à la fin 2023, Monsieur X a racheté les participations détenues par Monsieur Y par l'intermédiaire de ses deux holdings.

À des fins de centralisation, le demandeur a également vendu ses participations (dans les sociétés immobilières qu'il détenait auparavant avec Monsieur Y) à ses deux holdings pour la même valeur de vente. La vente par Monsieur X de ses participations à ses holdings a été soumise à l'avis du SDA.

Le demandeur motive son choix d'un rachat au lieu d'un apport par les raisons suivantes :

- le rachat de Monsieur Y a eu lieu sur la base d'une détermination de la valeur où une formule complexe d'earn-out serait utilisée pour une partie substantielle du prix total. La raison de ce mécanisme d'earn-out tient au fait que la valeur du paquet d'actions précité dépend de la réussite de certains projets en cours. Un apport en nature est par conséquent trop complexe et, le cas échéant, il faudrait s'écarter de la détermination de la valeur qui a été utilisée pour le rachat de Monsieur Y (il est en effet impossible d'adapter ultérieurement la valeur d'apport en fonction de l'earn-out effectif) ;
- une deuxième raison importante est le fait qu'un apport ferait énormément augmenter la valeur des holdings, ce qui rendrait plus difficile le seuil d'accès pour les autres actionnaires (minoritaires) et les collaborateurs importants. En effet, le demandeur explore actuellement concrètement cette piste ;
- à titre subsidiaire, un rachat des actions ou parts est une transaction plus simple qui implique en outre moins de coûts. Ainsi, un apport en nature demande l'intervention aussi bien d'un réviseur que d'un notaire (ce qui fait en outre fluctuer le prix de l'acte d'apport en fonction de l'importance de l'apport). Ce n'est pas le cas pour une vente d'actions ou parts (un simple contrat de vente sous seing privé est nécessaire).
- Le SDA est toutefois d'avis qu'un apport plutôt qu'une vente par le demandeur aurait mené au même résultat, c'est-à-dire la centralisation de ses participations privées au sein des deux holdings. Les justifications évoquées par le demandeur pour vendre ses actions au lieu de les apporter ne sont pas retenues par le SDA pour les raisons suivantes :

- une éventuelle attribution d'une indemnité pour l'earn-out ne constitue pas un obstacle à l'apport étant donné que la créance qui serait obtenue à la suite de cette indemnité peut être apportée dans le capital de la holding concernée. En vertu de l'article 184, alinéa 4, du CIR 92 et en application de l'article 344, alinéa 1er du CIR 92, l'apport de cette créance serait requalifié en apport d'actions de la société dont les actions ont été précédemment apportées à la holding ;
- l'entrée de nouveaux associés dans le capital des holdings n'a aucune base concrète ;
- l'argument qu'une vente serait plus simple et moins coûteuse qu'un apport n'est pas déterminant pour le SDA, étant donné qu'il pourrait être avancé dans chaque situation où un apport arriverait au même résultat qu'une vente.

Cas 2 :

Les demandeurs, un couple, détenaient respectivement 50 % et 67 % des parts de deux sociétés d'exploitation. Le solde des actions était détenu par la sœur de l'épouse.

Pour permettre l'acquisition des actions détenues par la sœur, les demandeurs ont apporté leurs actions à une société holding en 2022 et ensuite, la société holding ainsi constituée a acquis les actions détenues par la sœur.

Néanmoins, les demandeurs ont un profil d'investissement différent et souhaitent investir une partie des bénéfices des sociétés d'exploitation dans des projets personnels. Pour ce faire, les demandeurs ont l'intention d'apporter leurs actions de la holding à chacune de leurs sociétés de management personnelles.

L'apport de 2022 a eu lieu en application de l'article 184, alinéa 4, du CIR 92, de sorte que la plus-value réalisée sur les actions des sociétés d'exploitation a été reprise en réserves taxées dans la holding et la création de capital libéré s'est limitée à la valeur d'acquisition des actions des sociétés d'exploitation dans le chef des apporteurs.

En apportant les actions de la holding aux sociétés de management, la plus-value de 2022 serait également considérée en tant que capital libéré dans les sociétés de management.

Le SDA est donc d'avis que la structure souhaitée peut être atteinte sans step-up, grâce à une scission complète de la holding au profit des deux sociétés de management personnelles, suivie d'un échange d'actions.

Cas 3 :

Les demandeurs, un père et son fils, détiennent chacun 50 % des parts d'une société opérationnelle.

En 2020, deux sociétés holdings ont été constituées, par le père et la mère d'une part et par le fils et son épouse d'autre part, les conjoints détenant 50 % du capital.

Les demandeurs souhaitent vendre leurs parts de la société opérationnelle à leurs holdings respectives, dans l'objectif déclaré d'intégrer leurs épouses dans l'actionnariat de la société opérationnelle.

Ils justifient de privilégier une vente au lieu d'un apport par leur désir de maintenir la structure de détention des deux holdings, un apport des actions entraînerait en effet une diminution significative de la part des épouses respectives dans le capital de ces sociétés.

Le SDA constate que le fils est entré en possession des actions de la société opérationnelle via trois donations successives réalisées par sa mère, la dernière en 2022 pour 25 % des actions.

On remarque ainsi que, lors de la constitution des holdings, la mère détenait encore 25 % des actions de la société opérationnelle et aurait pu, conjointement avec son époux, les apporter à leur holding commune, ce qui aurait permis de rencontrer l'objectif déclaré de l'opération.

De plus, il n'y a pas de raison économique à ce que l'épouse du fils détiennent via la holding, 25 % des parts de la société opérationnelle.

Le SDA est donc d'avis que le phasage des opérations ainsi que la justification de faire entrer la mère dans l'actionnariat de la société opérationnelle, alors qu'elle en est sortie via les donations réalisées au profit de son fils, ont pour unique objectif de favoriser une vente plutôt qu'un apport des actions détenues par le père, cette partie de l'opération reçoit en conséquence un avis défavorable.

Cas 4 :

Le demandeur personne physique détient 91 % des parts d'une société holding, le solde est détenu par ses trois enfants à parts égales.

Il détient également 25 % des actions d'une société opérationnelle, elle-même détenue à hauteur de 70 % par la holding précitée.

Le demandeur souhaite transférer la participation qu'il détient dans la société opérationnelle à la société holding.

Etant donné qu'une vente serait considérée négativement par le SDA, le demandeur étant en effet actionnaire majoritaire (91 %) dans la société acquéreuse un apport serait privilégié, ce dernier a proposé de réaliser une donation de la nue-propriété de 20 % des actions de la holding à chacun de ses trois enfants.

Le SDA constate que cette proposition ne modifie pas la structure de contrôle de la holding, en effet le demandeur conserve l'usufruit des actions et reste actionnaire majoritaire exerçant le pouvoir de contrôle de la holding, un avis défavorable est émis en conséquence.

Cas 5 :

Les deux demandeurs personnes physiques, Monsieur X et Monsieur Y détiennent chacun 50 % des parts d'une société opérationnelle A, le premier depuis la constitution de la société, tandis que le second est entré en leur possession lors d'une fusion inversée qui a vu sa société holding B, qui détenait les actions, être absorbée par la société opérationnelle A.

Cette fusion inversée a fait l'objet d'une décision anticipée favorable, à la condition de revenir vers le SDA si une opération de cession d'actions ultérieure de A était envisagée.

Les demandeurs sollicitent l'avis du SDA quant à une opération d'apport des actions qu'ils détiennent chacun dans A à deux sociétés holdings personnelles qu'ils auront constituées à cette occasion.

Après vérification, il est constaté qu'une scission partielle de la société opérationnelle A a été réalisée préalablement aux opérations présentées sans en avertir le SDA, résultant en la création d'une nouvelle société opérationnelle C.

Le SDA prend acte tout d'abord du fait que la scission partielle n'a pas fait l'objet d'une décision anticipée, de plus se pose la question de la destination des actions de la société C nouvellement créée, leur apport dans les nouvelles holdings personnelles des demandeurs n'étant pas envisagé, le SDA estime vraisemblable qu'elles soient vendues à un/des tiers à brève échéance.

En outre, dans le chef de Monsieur Y qui est entré en possession des actions A suite à la fusion inversée, le SDA constate que les justifications organisationnelles et économiques de la disparation de la société holding B évoquées lors de la fusion inversée sont manifestement en contradiction avec la constitution projetée d'une nouvelle société holding.

Le SDA estime que ces opérations successives n'avaient d'autres objectifs que de permettre :

- à Monsieur Y de réaliser une plus-value en personne physique sur l'apport des actions A à une nouvelle société holding ;
- aux deux demandeurs de vendre les actions C issues de la scission partielle de A (non présentée au SDA).

En conséquence, le SDA émet un avis défavorable et ne se prononce pas sur les conséquences fiscales de l'opération de scission partielle, une décision anticipée n'étant plus possible car l'opération a déjà produit ses effets sur le plan fiscal.

Cas 6 :

Les deux demandeurs personnes physiques, Monsieur X et Monsieur Y détiennent la majorité des parts d'une société opérationnelle A depuis de nombreuses années.

La société A fait partie d'un Groupe de sociétés interdépendantes, actives dans le même secteur d'activités.

Suite à l'intérêt porté par un investisseur tiers, les demandeurs ont accepté de lui céder la totalité des actions qu'ils détiennent dans la société A.

Etant donné que l'investisseur tiers n'a exprimé son intérêt que pour l'activité exercée par A, il a été procédé, avant la cession des actions de A, à la vente des actifs présents dans A non nécessaires à son activité principale ou sans lien avec celle-ci.

Ces cessions d'actifs ont généré des liquidités importantes dans le chef de la société A.

Le SDA estime que les liquidités ainsi générées doivent être considérées comme excédentaires, car non nécessaires à l'exercice de l'activité de A, elles devraient en conséquence être distribuées via dividendes avant toute cession des actions de A au tiers investisseur.

7.1.5. QUALIFICATIONS DES PLUS-VALUES SUR CRYPTO-MONNAIES

Cas 1 :

Le demandeur détient différents types de cryptomonnaies. Il détient une certaine cryptomonnaie selon la stratégie buy-and-hold. Il achète occasionnellement de cette monnaie, mais il n'en a pas encore vendu.

Sur ses autres cryptomonnaies, il applique une stratégie plus spéculative et le demandeur lui-même considère que les plus-values sur ces cryptomonnaies peuvent être considérées comme des revenus divers, imposables à 33 %.

Le demandeur demande au SDA de confirmer que les plus-values sur la cryptomonnaie qu'il détient sont exonérées en vertu du principe buy-and-hold et que les plus-values sur les autres cryptomonnaies sont considérées comme des revenus divers.

Le SDA considère que pour déterminer la stratégie d'investissement, aucune distinction ne peut être faite entre les différents types de cryptomonnaies détenues par le demandeur, et que la stratégie d'investissement doit donc être évaluée sur l'ensemble de son portefeuille de cryptomonnaies.

Etant donné que les plus-values réalisées sur certaines cryptomonnaies sont de toute façon considérées comme des revenus divers en vertu de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92, toutes les plus-values réalisées par le demandeur sur ses cryptomonnaies doivent par conséquent être considérées comme des revenus divers, y compris celles réalisées sur les cryptomonnaies détenues dans le cadre de la stratégie buy-and-hold.

7.1.6. REVENUS MOBILIERS

Cas 1 :

Monsieur X souhaite constituer une société pour y exercer son activité professionnelle. Cette activité ne permet toutefois pas que les actions ou parts de la société soient détenues par une personne qui n'exerce pas cette activité.

Puisque monsieur X souhaite conserver en commun la valeur constituée et les distributions de la société, il souscrira à des actions ou parts avec des fonds qu'il détient en indivision avec sa partenaire. Après le mariage, les actions ou parts seront apportées dans le patrimoine commun, où les droits résultant de la qualité d'associé sur les actions ou parts restent conservés par monsieur X et seuls les droits patrimoniaux reviennent à la communauté matrimoniale.

Le demandeur souhaite recevoir la confirmation que les revenus de ces actions ou parts peuvent faire l'objet d'une application du régime VVPRbis, même après l'apport des droits patrimoniaux à la communauté matrimoniale.

Conformément à l'art. 269, § 2, alinéa 1^{er}, 6° du CIR 92, le taux du précompte mobilier est seulement réduit pour les dividendes dans la mesure où le contribuable détient la pleine propriété des actions ou parts nominatives de façon ininterrompue depuis leur émission. Pour le respect de cette condition en matière de pleine propriété et de détention ininterrompue, l'art. 269, § 2, alinéas 3 et 4 du CIR 92 prévoit notamment que ces conditions soient considérées comme remplies en cas de transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation.

Si les actions ou parts au nom d'un des partenaires (avant le mariage) auxquelles il a souscrit avec ses propres fonds (ou avec des fonds qui ont été détenus en indivision), sont apportés dans la communauté matrimoniale après le mariage, le SDA est d'avis qu'il s'agit bien d'une transmission. Les actions ou parts quittent le patrimoine propre d'un des conjoints pour intégrer le patrimoine commun. Le Code civil fait une distinction claire entre le patrimoine des deux conjoints et le patrimoine commun. En cas de transmission, la condition de détention ininterrompue comme prévue à l'art. 269, § 2, alinéa 1^{er}, 6° du CIR 92 n'est plus remplie.

Les exceptions légalement prévues ne s'appliquent pas étant donné qu'il ne s'agit pas d'une succession ou d'une donation. Cette vision correspond aux documents parlementaires de la loi-programme du 28.06.2013, dans lesquels il est formellement mentionné que les actions ou parts ne peuvent être transférées sans perte de l'avantage du précompte réduit et du taux réduit de l'impôt des personnes physiques que dans les cas prévus par la loi.

Compte tenu de ce qui précède, le demandeur a décidé de renoncer à sa demande.

7.1.7. TAXE CAÏMAN

Cas 1 :

Application de l'article 18, al. 1^{er}, 3° du CIR92.

L'ASBL Y est une personne morale résidente belge soumise à l'impôt des personnes morales.

La Fondation X est une association caritative dotée de la personnalité juridique, résidente américaine et exemptée d'impôt sur les revenus aux Etats-Unis en raison des buts charitables poursuivis.

La demande vise à obtenir la confirmation que la distribution des actifs de la Fondation X à l'ASBL Y (des dons) au-delà des capitaux apportés par le fondateur de la Fondation X ne qualifie pas de dividendes au sens de l'article 18, al. 1^{er}, 3° du CIR92.

La Fondation X qualifie de construction juridique au sens de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b) du CIR92.

'ASBL Y ne qualifie pas de fondateur au sens de l'article 2, § 1^{er}, 14° du CIR92.

L'article 18, al. 1^{er}, 3^o du CIR92 vise « les sommes, autres que celles visées au 1^o, 2^o, 2^obis et 2^oter, attribuées ou mises en paiement par une construction juridique ».

Le SDA estime qu'il n'est pas nécessaire que les montants distribués par la construction juridique aient la qualité d'un revenu d'avoirs engagés. En effet, l'adaptation du régime de la taxe Caïman par la loi-programme du 25.12.2017 (Exposé des motifs, DOC 54 2746/001, p. 30) rend la taxation par transparence applicable uniquement dans le chef du fondateur mais entend également qualifier de revenus mobiliers les distributions des constructions juridiques dans le chef des « anciens » tiers bénéficiaires, c'est-à-dire « qui bénéficie[ent] à un moment et d'une manière quelconques, de tout avantage octroyé par la construction juridique » (ancien article 2, § 1^{er}, 14/1 du CIR92). A cette occasion, le législateur « vise également de rendre possible la qualification des distributions par des constructions juridiques comme des revenus mobiliers dans le chef de n'importe quel contribuable ».

Dès lors, le SDA estime que les dons de la Fondation X à l'ASBL Y sont visés par l'article 18, al. 1^{er}, 3^o du CIR92.

Le SDA estime qu'à considérer la Fondation X et l'ASBL Y comme des institutions caritatives ne fait pas obstacle à l'application de l'article 18, al. 1^{er}, 3^o du CIR92. En effet, le législateur n'a pas écarté la possibilité qu'une construction juridique serve d'autres intérêts que ceux des fondateurs puisque les distributions faites au bénéfice de « n'importe quel contribuable » sont bien visées par la taxe Caïman.

En outre, considérant que la Fondation X ne fait aucune offre de biens ou services sur un marché/à la collectivité donnant lieu à des revenus, le SDA est d'avis que les revenus de la Fondation X ne sont pas recueillis à la suite d'une activité économique effective qui n'a pas pour but la gestion du patrimoine privé du fondateur et que dès lors, l'ASBL Y ne peut pas faire valoir le cas échéant (à supposer que les conditions de locaux, de matériel et de personnel soient remplies) l'exception de substance visée à l'article 5/1, § 3, b) du CIR92.

Dès lors, le SDA estime que la distribution des actifs de la Fondation X à l'ASBL Y au-delà des capitaux apportés par le fondateur qualifie de dividendes au sens de l'article 18, al. 1^{er}, 3^o du CIR92.

L'hypothèse d'un transfert de siège de la Fondation X en Belgique est soumise au SDA, de sorte que la Fondation X ne qualifierait plus de construction juridique et serait en principe assujettie à l'impôt belge des personnes morales.

Cependant, eu égard à l'intention de la Fondation X de procéder à bref échéance à la distribution intégrale de ses actifs (liquidation) et donc à l'absence de volonté de maintenir en Belgique les activités de la Fondation X, le SDA estime que ce transfert de siège constitue un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er} du CIR92. En effet, le SDA estime i) que du fait du transfert de siège de la Fondation X, le patrimoine (les revenus anciens au-delà des capitaux apportés par le fondateur) est placé en-dehors du champ d'application de la taxe Caïman, ii) que dès lors, le transfert de siège permet d'éviter l'impôt sur les revenus et iii) que le transfert de siège d'une entité immédiatement suivi de sa liquidation ne se justifie a priori pas par des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

7.1.8. IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Cas 1 : exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés en cas de vente d'une branche d'activité

La société X exerce une activité d'exploitation en Flandre, en Wallonie et à Bruxelles. L'entreprise emploie de nombreux membres du personnel pour lesquels elle a appliqué dans le passé une exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés conformément à l'article 67quater du CIR 92. Cet article prévoit qu'une partie des bénéfices peut être exonérée jusqu'à un certain montant de rémunération attribuée aux travailleurs qui ont au moins cinq années d'ancienneté de service après le 1^{er} janvier 2014. Cependant, l'exonération pour passif social est temporaire. Ainsi, dès qu'un travailleur pour lequel l'exonération pour passif social a trouvé à s'appliquer quitte l'entreprise, le montant total qui a pu être exonéré pour ce travailleur au cours des différentes années ayant précédé son départ doit être repris dans les bénéfices ou profits de la période imposable au cours de laquelle l'emploi en question prend fin, conformément à l'article 67quater, alinéa 8, du CIR 92.

La société X souhaite vendre ses activités en Wallonie, d'une part, et à Bruxelles, d'autre part, à deux homologues distincts, ce qui impliquera également le transfert d'une partie des travailleurs en vertu de la CCT 32**bis**1.

Le demandeur souhaite avoir la confirmation que cette vente n'entraînera pas la reprise, dans le chef de la société X, de l'exonération accordée auparavant en ce qui concerne le passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés, et que la vente peut se faire en application du principe de neutralité fiscale prévu à l'article 67**quater**, alinéa 9, du CIR 92. L'alinéa 9 prévoit ce qui suit :

« En ce qui concerne les contribuables qui prennent part à des opérations visées aux articles 46 et 211, les dispositions du présent article restent applicables comme si ces opérations n'avaient pas eu lieu. »

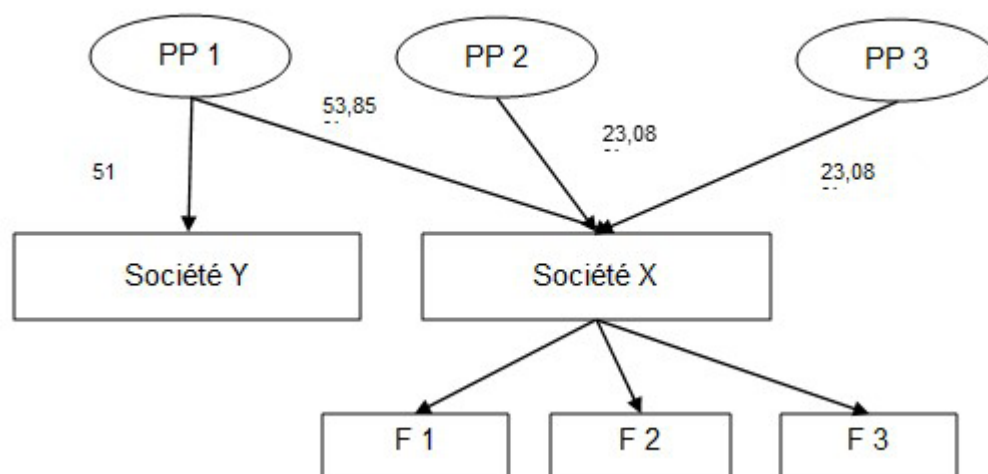
Vu cette disposition explicite qui prévoit uniquement une exception de la reprise de l'exonération en cas de départ des travailleurs à la suite d'opérations de restructuration fiscalement neutres visées aux articles 46 et 211 du CIR 92² et compte tenu du fait que le cas présenté ne relève pas non plus du cas mentionné au point 63 de la circulaire 2019/C/138 du 20.12.2019 relative à l'exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés (reprise du personnel d'une entreprise en faillite), le SDA a décidé qu'il n'y avait pas de base juridique valable pour pouvoir conserver l'exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés pour la société X en ce qui concerne les travailleurs qui quittent l'entreprise à la suite de la vente de ses branches d'activité en Wallonie et à Bruxelles.

Cas 2 :

Aperçu de la situation

La société X est une société holding qui compte plusieurs filiales (F 1, F 2 et F 3). Les actions ou parts de la société X sont détenues par trois personnes physiques (la PP 1 détient 53,85 %, les PP 2 et 3 détiennent 23,08 % chacune). La PP 1 est également actionnaire à 51 % de sa société de management Y (les autres actions ou parts sont détenues par son épouse).

Organigramme avant les opérations



Opérations soumises

La société X souhaite procéder à la vente de l'ensemble de ses participations dans les sociétés F 1, F 2 et F 3 à un tiers au cours de l'exercice N et souhaite obtenir la confirmation qu'elle peut opter pour la constitution d'une réserve de liquidation conformément à l'article 184**quater** du CIR 92 avec le bénéfice de l'exercice N, qui est généré notamment à partir de la plus-value réalisée à la suite de la vente des participations susmentionnées.

Position du SDA

Le SDA est d'avis que, dans le cas d'espèce, aucun avis favorable ne peut être rendu quant à la constitution d'une réserve de liquidation conformément à l'article 184^{quater} du CIR 92 avec les bénéfices de l'exercice N au cours duquel a lieu la vente des participations dans F 1, F 2 et F 3.

Pour qu'une réserve de liquidation puisse être constituée conformément à l'article 184^{quater} du CIR 92, plusieurs conditions doivent être remplies, dont la condition que la société en question soit considérée de petite société au cours de l'exercice pour lequel la réserve est constituée. Les petites sociétés sont des sociétés dotées de la personnalité juridique qui ne dépassent pas plus d'un des critères énoncés à l'article 1:24, § 1^{er}, du Code des sociétés et des associations (ci-après dénommé : « CSA ») à la date de clôture du bilan du dernier exercice clôturé.

Sur une base individuelle, la société X n'a pas dépassé plus d'un critère de l'article 1:24, du CSA au cours de l'exercice N, après la vente de toutes ses participations.

Toutefois, l'article 1:24, § 6, du CSA prévoit que si la société est liée à d'autres sociétés, l'appréciation du dépassement ou non des seuils prévus à l'article 1:24, § 1^{er}, du CSA doit avoir lieu sur une base consolidée. Les sociétés auxquelles la société est liée doivent donc être prises en compte. Sur la base de l'article 1:20, 1^o, du CSA, il faut entendre par « sociétés liées à une société »:

- les sociétés qu'elle contrôle ;
- les sociétés qui la contrôlent ;
- les sociétés avec lesquelles elle forme un consortium ;
- les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c).

Conformément à l'article 1:24, § 7, alinéa 1^{er}, du CSA, l'appréciation sur une base consolidée n'a lieu que pour les sociétés qui sont des sociétés mères à la date de clôture du bilan de l'exercice pour lequel les critères de taille sont examinés. Toutefois, en vertu de l'article 1:24, § 7, alinéa 2, du CSA, les sociétés formant un consortium sont assimilées à une société mère. Dans son avis 2017/10 du 19 avril 2017, la Commission des normes comptables (ci-après dénommée: « CNC ») a souligné que, pour l'appréciation de la taille de la société, le lien doit, en principe, être apprécié à la date de clôture du bilan de l'exercice concerné.

Dans le cas présenté au SDA, à la date de clôture du bilan de l'exercice N :

- la société X, à la suite à la vente de ses participations au cours de l'exercice N, n'exercera plus de pouvoir de contrôle sur une autre société ;
- aucune société n'exerce pouvoir de contrôle sur la société X, car les actions ou parts de cette société sont détenues par 3 actionnaires-personnes physiques (PP 1, PP 2 et PP 3) ;
- la société X forme cependant un consortium avec la société Y puisque, en plus de sa participation de 53,85 % dans la société X, la PP 1 détient également 51 % des actions ou parts de sa société de management Y.

Sur la base de l'article 1:19, § 1^{er}, du CSA, il faut entendre par « consortium » : la situation dans laquelle une société, d'une part, et une ou plusieurs autres sociétés de droit belge ou étranger, d'autre part, qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d'une même société, sont placées sous une direction unique. L'article 1:19, § 3, du CSA, prévoit une présomption réfragable que les sociétés sont placées sous une direction unique lorsque les droits de vote attachés à leurs actions, parts ou autres titres, sont détenus en majorité par les mêmes personnes, sauf lorsque les actions, parts ou autres titres sont détenus par des pouvoirs publics.

Les statuts constitutifs de la société X prévoient que chaque action ou part donne droit à une voix et que les décisions sont prises à la majorité des voix exprimées. Par conséquent, il ne peut être réfuté par le demandeur que les sociétés X et Y sont placées sous la direction unique de la PP 1 et forment un consortium.

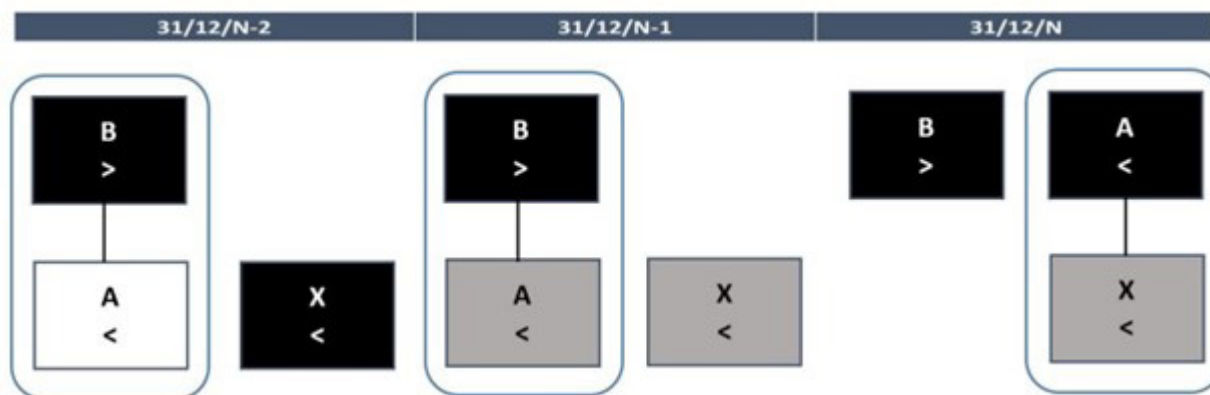
Conformément à la réponse du 4 février 2019 à la question parlementaire n° 2908 du 13 novembre 2018 du membre de la Chambre des Représentants Roel Deseyn, l'appréciation des critères de taille doit se faire via un plan par étapes :

Étape 1 : Est-ce que la société dont la taille est évaluée est une société mère ou non ?

- Cas n° 1 : pas société mère - alors l'appréciation a lieu sur une base individuelle ;
- Cas 2 : société mère - alors l'appréciation a lieu sur une base consolidée ;

Étape n° 2 : Les critères de taille sont appliqués sur une base individuelle (cas n° 1) ou consolidée (cas n° 2) des chiffres du dernier exercice clôturé (N-1) et de l'exercice qui précède (N-2). L'article 1:24, § 2, du CSA, détermine en effet que le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères de taille n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou n'ont plus été dépassés.

Dans l'avis CNC 2017/10 du 19 avril 2017, le plan par étapes en cas de modification du lien est détaillé dans l'exemple n° 3. La filiale A devient une société mère en l'année N. Sur une base consolidée, (A + X) ne dépassent pas les critères de taille de l'article 1:24, § 1^{er}, du CSA au 31.12.N. Au 31.12.N-1 et au 31.12.N-2, (B + A) dépassent les critères de taille de l'article 1:24 du CSA sur une base consolidée.



La société A est une société liée, mais elle n'est pas une société mère en N-1 et en N-2. Au cours de l'exercice N, la société A devient une société mère. En ce qui concerne la société A, les critères de taille doivent donc être appliqués sur une base consolidée. Au 31.12.N-1 et au 31.12.N-2, la société A est liée à la société B. Sur une base consolidée, les sociétés A et B dépassent plus d'un des critères de l'article 1:24, § 1^{er}, du CSA. Par conséquent, la société A est une grande société lors de l'exercice N. Si toutes les données restent inchangées, la société A devient pour la première fois petite lors de l'exercice N+2.

Si l'on applique la même logique au cas présenté au SDA, le raisonnement devrait être le suivant :

Étape 1 : bien que la société X n'ait plus de filiales à la date de clôture du bilan de l'exercice N, elle est toujours assimilée à une société mère puisqu'elle forme un consortium avec la société Y, de sorte que l'appréciation des critères de taille doit avoir lieu sur une base consolidée. Au 31.12.N, les deux sociétés ne dépassent pas ensemble plus d'un des critères mentionnés à l'article 1:24, § 1^{er}, du CSA.

Étape 2 : Sur une base consolidée, la société X (ainsi que ses filiales F 1, F 2 et F 3 et la société Y) dépassait au 31.12.N-1 et au 31.12.N-2 plus d'un critère de l'article 1:24, § 1^{er}, du CSA, la société X est par conséquent considérée comme une grande société pour ces exercices. Au 31.12.N, les sociétés X et Y ne dépassent pas plus d'un critère de taille sur une base consolidée. En appliquant le principe de cohérence contenu dans l'art 1:24, § 2, du CSA, la société X est toujours une grande société pour l'exercice N et le fait qu'elle ne dépasse plus d'un critère de taille à la suite de la vente des participations dans les filiales F 1, F 2 et F 3 au cours de l'exercice N n'aura d'effet que pour l'exercice N+2, au cours duquel la société peut être considérée pour la première fois comme une petite société, à condition, bien entendu, que les sociétés X et Y ne dépassent pas, non plus, plus d'un critère de l'article 1:24, § 1^{er}, du CSA sur une base consolidée au 31/12/N+1.

En conséquence, il y a lieu de conclure que la société X ne peut pas constituer une réserve de liquidation en vertu de l'article 184^{quater} du CIR 92 avec les bénéfices de l'exercice N au cours duquel la vente des participations dans F 1, F 2 et F 3 a eu lieu, étant donné qu'elle ne peut pas être considérée comme une petite société pour l'exercice N.

7.1.9. RESTRUCTURATIONS

Cas 1:

Le demandeur SA A est la top holding du Groupe. Les actions sont détenues à 99,9 % par une personne physique résidant dans un État membre de l'Union européenne.

L'activité principale de la société holding concerne la gestion du Groupe. Le demandeur, la SA A détient ainsi des participations dans plusieurs sociétés du Groupe, toutes actives dans l'activité x. Dans le cadre de la gestion du Groupe opérationnel, la SA A compte des administrateurs externes. De plus, la SA A est la propriétaire juridique d'un portefeuille de brevets liés à l'activité opérationnelle x (non portés à l'actif). L'activité de R&D est menée par une société liée européenne qui supporte les frais de développement. Celle-ci détient la propriété économique des brevets.

La SA A ne dispose pas de personnel.

Dans le cadre de l'entrée d'un investisseur externe dans le capital, le demandeur A souhaite isoler l'activité x. À cet effet, tous les éléments d'actif (à l'exception de deux créances et de liquidités) et de passif seront apportés à une « société holding x » nouvellement constituée.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que :

- l'apport de son activité x envisagé par la SA A, à une nouvelle société constituée lors de l'apport, peut être considéré comme un apport de branche d'activité au sens de l'article 2, § 1^{er}, 6^o/2, b) et c) et de l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 ;
- cet apport satisfait aux conditions telles qu'énoncées à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR 92 et n'a pas pour objectif principal ou pour l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale au sens de l'article 183^{bis} du CIR 92 ;
- la rétroactivité comptable envisagée de maximum sept mois n'empêche pas une juste application de la législation fiscale et est opposable à l'administration fiscale ;
- l'apport relève de l'application des articles 11 et 18, § 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (« CTVA »).

Le SDA estime toutefois que l'apport par la SA A de son activité x ne constitue pas un apport de branche d'activité au sens de l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 pour les raisons suivantes :

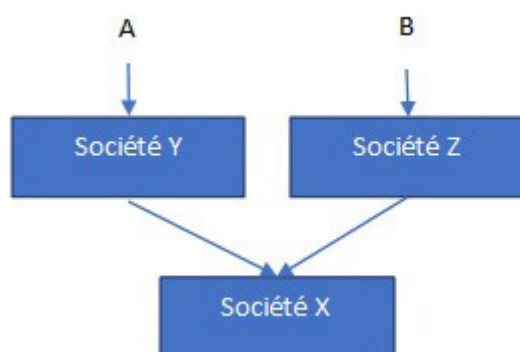
- l'article 46, § 1^{er}, alinéa 6, du CIR 92 prévoit que les immobilisations financières et les autres titres en portefeuille ne constituent pas une branche d'activité. Toutefois, ces immobilisations et autres titres en portefeuille peuvent faire partie d'une branche d'activité s'ils satisfont à certaines conditions. Par exemple, si les participations ne constituent pas l'élément essentiel de la branche d'activité apportée et que d'autres éléments d'actif et de passif sont également apportés ;

- dans le cas présenté, seules les participations et les créances sur les sociétés liées, ainsi que les liquidités et les dettes vis-à-vis des sociétés liées sont apportées. Le chiffre d'affaires de la SA A est constitué principalement de management fees. Il n'y a pas de frais de personnel. Après l'apport de la « branche », il ne reste que deux créances à long terme sur des sociétés européennes dont les actions ou parts sont détenues par l'actionnaire-personne physique de la SA A. Il s'agit donc de créances sur des sociétés non liées qui n'ont d'ailleurs aucun rapport avec l'activité de la SA A, ni avec l'activité x ;
- le SDA considère que l'activité x est exercée par les filiales. En ce sens, la SA A n'exerce pas d'activité x réelle, mais plutôt une activité de holding (passive). En outre, il n'y a pas de membres du personnel qui gèrent et dirigent activement les participations.

Cas 2 :

Les personnes physiques A et B ont récemment acquis les actions de la société X par le biais d'un contrat d'achat-vente auprès de leurs parents. Peu de temps après, les parents ont renoncé au paiement du prix de vente. Les actions de la société X ont ensuite été immédiatement apportées aux sociétés holdings Y (dont A est actionnaire) et Z (dont B est actionnaire).

La structure se présente alors comme suit :



Dans le cadre de l'apport, les transactions mentionnées (achat des actions suivi de l'abandon de la créance relative à l'achat d'actions décrits ci-dessus) doivent être considérées en tant que donations ordinaires d'actions, à la suite desquelles la valeur d'acquisition des actions de la société X au nom des personnes physiques A et B est égale à zéro. Par conséquent, conformément à l'article 184, § 4, du CIR 92, seul le capital fiscalement libéré de la société X représenté par les actions apportées peut être considéré comme du capital fiscalement libéré dans le chef des deux sociétés holdings Y et Z bénéficiaires de l'apport. Le solde de l'apport est à considérer comme une réserve taxée incorporée au capital.

7.1.10. FRAIS PROPRES À L'EMPLOYEUR

Cas 1 :

Le personnel du demandeur travaille principalement dans des espaces ouverts. Par conséquent, beaucoup de travailleurs utilisent des casques pour améliorer leur concentration. De ce fait, les travailleurs écoutent souvent Spotify.

C'est pourquoi le demandeur souhaite rembourser une partie de l'abonnement Spotify souscrit par le travailleur via son compte privé, et ce, sur la base d'une clé de répartition réaliste pour déterminer l'usage professionnel et privé de l'abonnement.

Le demandeur souhaite que le SDA lui indique si ce remboursement peut être qualifié de dépenses propres à l'employeur conformément à l'article 31, alinéa 2, 1° in fine du CIR 92.

Le SDA estime que l'utilisation d'un abonnement Spotify ne peut pas impliquer un usage professionnel. Écouter Spotify n'est en effet pas nécessaire pour que les travailleurs du demandeur puissent exercer correctement leur fonction.

Étant donné que l'employeur en l'espèce intervient dans les frais appartenant plutôt à la sphère privée, et donc de nature personnelle, le SDA estime qu'un avantage de toute nature doit être imputé pour la partie de l'abonnement Spotify que le demandeur souhaite rembourser à ses travailleurs.

7.1.11. IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUE

Cas 1 : Plus-value sur les bateaux de navigation intérieure

Les demandeurs, qui exercent leurs activités en tant que bateliers de navigation intérieure au moyen d'une entreprise individuelle, ont conclu il y a seize ans un contrat d'achat en ce qui concerne l'achat d'un bateau de navigation intérieure qui n'était pas encore construit. Le prix d'achat et la livraison se dérouleraient par étapes.

Lors de la livraison de la coque du bateau, il s'est avéré qu'il ne répondait pas aux exigences techniques. L'affaire a été portée devant le tribunal de commerce, puis devant la cour d'appel. Le jugement définitif de la cour d'appel a décidé de la résolution du contrat et du fait que le fournisseur du bateau était tenu de payer une indemnité pour le manque à gagner et des intérêts de retard.

Les demandeurs souhaitent recevoir la confirmation que le dédommagement reçu peut être considéré comme une plus-value forcée au sens de l'article 44^{ter} du CIR 92.

L'article 44^{ter} du CIR 92 prévoit que « les plus-values doivent être réalisées : à l'occasion d'un sinistre, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue ». Les demandeurs estiment qu'il est question, dans ce cas, d'un « événement analogue ». Leur position est étayée par la jurisprudence selon laquelle le terme « plus-value » ne doit pas être interprété de manière restrictive (indemnité d'éviction/ indemnité à la suite de l'arrêt de la concession).

Cependant, l'arrêt de la Cour d'appel montre que l'indemnité due a été calculée entièrement sur la base du manque à gagner.

L'équipe estime que l'indemnisation porte sur le manque à gagner. Celle-ci doit être taxée comme un bénéfice en vertu de l'article 25 du CIR 92. L'article 44^{ter} du CIR 92 ne peut donc pas être appliqué.

Cas 2 :

Un dirigeant d'entreprise accorde à sa société un droit de superficie sur une partie d'un terrain lui appartenant à titre privé. Le droit de superficie est accordé pour une durée de 30 ans. La société construit sur le terrain une habitation qui sera utilisée par le dirigeant d'entreprise en tant qu'habitation familiale.

Lors de l'établissement du droit de superficie, le dirigeant d'entreprise a perçu une indemnité très faible. En outre, pendant la durée du droit de superficie, il n'a perçu aucune indemnité périodique. Jusqu'à 2018, le dirigeant d'entreprise a payé un loyer conforme au marché pour l'habitation. Depuis 2019, plus aucun loyer n'a été payé, mais un avantage de toute nature dans le chef du dirigeant d'entreprise a été déclaré.

Il a été stipulé dans le contrat de superficie sous seing privé qu'au terme du droit de superficie, une accession à titre gratuit aurait lieu.

Position du SDA

Il est clair que le transfert à titre gratuit du bâtiment érigé s'explique par des circonstances spécifiques, plus particulièrement la qualité du dirigeant d'entreprise de la société. Il ne peut être soutenu que le demandeur aurait déjà remboursé le bâtiment par le paiement d'un loyer conforme au marché. Ces dépenses locatives constituent uniquement la contrepartie de la mise à disposition de l'habitation familiale des frais d'utilisation dans le cadre de la location. Ces dépenses ne constituent pas le paiement des frais de construction du bâtiment.

Le SDA estime donc que l'accession ne pourra pas avoir lieu à titre gratuit.

Cas 3 : Qualification plus-value lors de l'apport d'un brevet à une société

Le demandeur, qui est pensionné depuis de nombreuses années déjà, était professeur de pharmacie dans une université étrangère. Il a publié de nombreux travaux de recherche, a écrit différents ouvrages et est titulaire d'un grand nombre de brevets européens et américains concernant le développement de nouveaux médicaments.

Il y a plus de dix ans, le demandeur a constitué la société X dont il détient 100 % des actions. L'objectif de la société était principalement d'acquérir, de développer, de gérer et de maintenir des brevets pharmaceutiques.

Les actifs de X sont principalement constitués d'immobilisations incorporelles et de liquidités. Au cours des années précédentes, X a versé des dividendes au demandeur.

Le demandeur est titulaire d'un brevet P qui a permis le développement d'un médicament spécifique. À cette fin, le demandeur a accordé, il y a plus de dix ans, une licence exclusive à une société étrangère Y. Depuis plusieurs années, le demandeur perçoit des redevances de Y. Ces redevances sont déterminées sur la base du chiffre d'affaires réalisé par Y. Le demandeur a déclaré ces redevances à titre de revenu mobilier.

Récemment, le demandeur, conjointement avec Y (en tant que titulaire d'une licence exclusive), ont conclu un contrat de licence exclusive et un contrat de distribution exclusive avec la société Z. Z est intéressée par la poursuite du développement, ainsi que par la distribution à partir du moment où les autorités auront approuvé le remboursement du médicament.

Opération envisagée

À la demande des parties concernées, et compte tenu de l'âge du demandeur, les parties contractantes ne souhaitent pas prendre le risque de devoir traiter individuellement avec tous les héritiers du demandeur.

C'est pour cette raison que le demandeur souhaite apporter ses droits de brevet à X. Après cet apport, l'objectif est d'élaborer la planification successorale voulue. Le demandeur souligne que l'apport est effectué à la demande de tiers.

Le demandeur souhaite savoir si la plus-value qui sera réalisée à la suite de cet apport ne sera pas qualifiée de revenu professionnel dans le chef du demandeur.

Position du SDA

Le SDA estime que la plus-value qui sera réalisée à la suite de l'apport des droits de licence à X doit être considérée comme un revenu professionnel, étant donné le lien étroit entre l'activité professionnelle antérieure du demandeur en tant que professeur et son activité actuelle par l'intermédiaire de sa société X.

Cas 4 :

La demande a pour objet de confirmer que les revenus actuels et futurs liés aux investissements dans les marchés CFD (« contract for difference ») ou du Forex ne relèvent pas d'une activité professionnelle visée à l'article 23, § 1^{er} du CIR 92 et doivent être considérés comme relevant de la gestion normale de patrimoine privé.

Le demandeur travaille à temps plein dans le secteur de l'insertion socio professionnelle. En 2023, le demandeur a pu acquérir un robot de trading automatisé spécifiquement conçu pour exécuter des transactions sur le marché CDF de l'or. L'opération est configurée via un logiciel (sur un serveur en ligne) conférant ainsi au robot une autonomie complète dans la prise de décisions. Ce dernier, une fois configuré, est capable d'effectuer de nombreuses transactions sur une journée, qu'elles soient des achats ou des ventes, sans nécessiter une intervention directe du demandeur.

Le demandeur a effectué un investissement initial de XXXX EUR (puisé dans ses fonds propres) par l'intermédiaire d'un courtier en ligne. Son patrimoine global est évalué à plus de XXXX EUR, comprenant une diversité d'actifs allant des économies à un véhicule et des actions.

Le demandeur estime qu'il ne s'agit pas d'une activité régulière et continue dépassant les limites de la gestion normale de patrimoine privé et ayant un caractère professionnel.

Le SDA ne partage toutefois pas ce point de vue pour les raisons suivantes :

- Nonobstant le fait que le demandeur ne consacrerait qu'une partie de son patrimoine pour faire l'investissement, qu'il ne recourrait pas à l'emprunt, et que cet investissement ne serait pas lié à son activité professionnelle principale, il n'est pas possible de conclure en l'espèce à l'absence d'intention spéculative en raison notamment de l'utilisation d'un programme automatisé de transactions de ventes et d'achats et d'un nombre de transactions assez important en un court laps de temps;
- Le SDA serait par conséquent d'avis de considérer qu'il ne s'agit nullement d'une gestion normale de patrimoine privé et que les éléments présentés démontrent plutôt une certaine spéculation et que par conséquent, les revenus générés sont imposables (au minimum) en tant que revenus divers ;
- Par ailleurs, le SDA ne peut exclure une éventuelle qualification en revenus professionnels. En effet, le fait que certaines opérations constituent soit une activité professionnelle, soit un revenu divers doit être jugé au cas par cas au moyen de circonstances de faits concrets. Ainsi, ce n'est pas parce que le demandeur exerce son activité principale dans un autre secteur totalement différent du trading qu'il pourrait de facto être exclu qu'une activité complémentaire ne pourrait pas revêtir cette qualification, les opérations pouvant en effet être suffisamment liées entre elles pour constituer une véritable activité professionnelle. En l'absence de réaction du Demandeur, ce piste n'a pu être écartée par le SDA.

De ce qui précède, le SDA estime que la thèse du Demandeur ne peut être suivie en l'espèce, les revenus liés aux investissements réalisés ne relevant en effet pas de la gestion normale de patrimoine privé.

Cas 5 :

Le demandeur est architecte paysager indépendant en personne physique et va partir à la retraite cette année. Une fois retraité, son activité professionnelle sera mise en sommeil. Le demandeur est propriétaire de plusieurs espèces végétales pour lesquelles il perçoit des redevances de la part de diverses firmes. Ces firmes s'occupent de la protection et de l'enregistrement de ces espèces végétales, perçoivent les redevances y afférentes et les transfèrent sur le compte du demandeur par le biais de factures. Jusqu'à présent, les redevances ont été ajoutées à ses revenus professionnels.

Après avoir effectué des recherches, le demandeur est toutefois convaincu que les redevances devraient être imposées sous le régime fiscal des droits d'auteur à un taux de 15 %. Le demandeur demande au SDA de confirmer ce point de vue.

L'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR 92 dispose que les revenus qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales visées au livre XI, titre 5 du Code de droit économique peuvent relever du régime fiscal des droits d'auteur. Les variétés végétales étant protégées en Belgique par le « droit d'obtention végétale », qui est régi par le livre XI, titre 3 du Code de droit économique, les redevances perçues par le demandeur ne peuvent relever du régime fiscal des droits d'auteur.

Compte tenu du lien avec l'activité professionnelle antérieure, le SDA estime que les redevances ne peuvent pas non plus être qualifiées de revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers sur la base de l'article 17, § 1^{er}, 3, du CIR 92.

Cas 6 :

Les demandeurs, M. A et Mme B, sont dirigeants d'entreprise de la SA X (entreprise de construction qui réalise à la fois des nouvelles constructions et des rénovations) et de la SRL Y (location de biens immobiliers propres).

Les demandeurs ont, au fil des années, constitué le patrimoine immobilier suivant :

- Trois appartements : sur une parcelle de terrain se trouvaient à l'origine une maison et un entrepôt qui ont fait l'objet il y a plus de dix ans d'une acquisition scindée par les demandeurs et la SRL Y. Les demandeurs ont acquis 2 % de la pleine propriété de l'habitation et la nue-propriété de l'entrepôt. La SRL Y a acquis 98 % de la pleine propriété de l'habitation et l'usufruit de l'entrepôt. L'habitation a été louée pendant une courte période.

Quelques années plus tard, l'habitation a été démolie et les demandeurs ont acquis 553/1000 de la pleine propriété, 242/1000 de la nue-propriété et 242/1000 de l'usufruit de cette parcelle à la SRL Y.

Dans ce même acte, il a été décidé d'établir un acte de base de l'immeuble à appartements encore à construire. Cet immeuble à appartements contiendrait au final cinq unités d'habitation/appartements, dont :

- la pleine propriété des trois appartements a été attribuée à la communauté matrimoniale des demandeurs ;
- l'usufruit d'un appartement a été attribué aux parents de M. A ;
- la nue-propriété d'un appartement a été attribuée à M. A ;
- la pleine propriété d'un appartement a été attribuée à la SRL Y ;
- Une habitation familiale : achetée il y a quelques années.
- Une parcelle de terrain à proximité de l'habitation familiale : achetée il y a quelques années. L'intention est, à court terme, de donner ce terrain aux enfants afin qu'ils y construisent une maison à leurs propres frais.
- 1 % d'un terrain : détenu à 99 % par la SRL Y qui a obtenu la parcelle de terrain en échange de la fourniture de deux appartements encore à construire sur un autre terrain.

Dans le passé, un litige a opposé les demandeurs à l'administration fiscale au sujet du traitement fiscal des plus-values qu'ils ont réalisées lors de la vente de biens immobiliers. L'administration estimait que les plus-values étaient imposables en tant que bénéfice au sens de l'article 24, alinéa 1, 1° du CIR 92.

Dans le courant de l'année, les demandeurs souhaite procéder à la vente des trois appartements susmentionnés et de l'appartement dont le mari possède la nue-propriété en son nom propre. Les demandeurs ont en effet l'intention, en collaboration avec la SRL Y et les parents du mari, d'investir dans un nouveau projet. La SRL Y est pleine propriétaire à 99 % du terrain et les demandeurs ont l'intention d'y ériger un immeuble de cinq à sept appartements qui seraient attribués aux parents de M. X, à la SRL Y ainsi qu'aux demandeurs.

Les demandeurs souhaitent obtenir la confirmation que les plus-values qu'ils réaliseront sur cette vente ne donnent pas lieu à une imposition en tant que revenus professionnels conformément à l'article 23 du CIR 92 et relèvent de la gestion normale d'un patrimoine privé conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92 de sorte que les plus-values ne sont pas non plus imposables en tant que revenus divers.

Le SDA estime toutefois que les plus-values doivent être considérées comme des revenus professionnels conformément à l'article 23 du CIR 92 pour les raisons suivantes :

- l'affinité professionnelle des demandeurs avec le secteur immobilier (les demandeurs sont dirigeants d'une entreprise de construction et d'une entreprise immobilière) ;
- l'interdépendance entre les demandeurs et leur société, la SRL Y, lors de l'achat et de la vente des appartements concernés (la parcelle de terrain avec la maison d'habitation et l'entrepôt, sur laquelle les appartements ont été construits par la suite, ont fait l'objet d'une acquisition scindée par les demandeurs et la SRL Y et la propriété des appartements a été attribuée aux demandeurs, aux parents de M. X (usufruit) ainsi qu'à la SRL Y).

7.1.12. TAX SHELTER

Cas 1 : Investissement dans un fonds starter public - contrat d'assurance-vie

L'opération envisagée concerne une personne physique résidente du royaume qui possède un contrat d'assurance-vie de la branche 23 pour gérer son patrimoine mobilier. Le demandeur souhaiterait investir une partie de ce patrimoine dans un des fonds starter public. A cet effet, il est demandé au SDA de bien vouloir confirmer qu'un investissement dans un fonds starter public par le biais d'un contrat d'assurance-vie de la branche 23 (ou 21) permettrait de bénéficier de la réduction d'impôt visée à l'article 145²⁶ du CIR 92.

La réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions dans des entreprises débutantes ou en croissance est régie par les articles 145²⁶ et 145²⁷ du CIR 92.

La circulaire 2020/C/75 relative à la réduction d'impôt Tax shelter pour les entreprises (sociétés) débutantes définit au point 4.1 les modalités d'investissement dans une telle société :

- directement, par l'acquisition de nouvelles actions ou parts de ces sociétés, éventuellement via une plateforme de crowdfunding ;
- ou indirectement, en acquérant :
 - de nouveaux instruments de placement émis par un véhicule de financement ;
 - de nouvelles parts nominatives d'un fonds starter public ;
 - de nouvelles parts nominatives d'une pricaf privée starter qui investiront à leur tour dans les actions ou parts des sociétés débutantes.

Il est aussi à noter que les fonds starter publics visés doivent être reconnus par l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et doivent être repris sur une liste tenue par la FSMA.

Pour entrer en considération pour la réduction d'impôt visée, le contribuable doit acquérir de nouvelles parts avec des apports en argent représentant une fraction du capital d'un fonds starter public. Le contribuable doit avoir souscrit à ces parts à l'occasion de leur émission. Les parts dans le fonds starter public doivent être nominatives. Dans le cas d'un contrat d'assurance-vie branche 23 (ou 21) et comme rappelé lors d'une réponse à la question parlementaire n° 1394 de monsieur Wouters Vermeersch du 14.03.2023, le contribuable paie des primes à son assureur qui, après déduction éventuelle des frais et des impôts, investit les primes dans un fonds. Vu que dans ce cas ce n'est pas le contribuable qui souscrit aux parts du fonds, il n'est pas satisfait aux conditions requises pour bénéficier de la réduction d'impôt visée.

De ce qui précède, le SDA estime que la thèse du Demandeur ne peut être suivie et qu'une décision favorable ne peut être rendue en l'espèce.

Cas 2 : Réduction d'impôt – Enfants Mineurs

Un couple de demandeurs souhaite investir dans une petite société coopérative qui vient d'être constituée et qui remplit les conditions pour la réduction d'impôt Tax Shelter pour les entreprises (sociétés) débutantes (article 145²⁶ du CIR 92) à 45 % (microsociété).

Le règlement interne de cette coopérative limite à 6000,00 EUR le montant maximum de souscription par personne. En plus d'investir 6000,00 EUR chacun en leur nom, les demandeurs souhaiteraient en outre investir 6000,00 EUR au nom de leurs 4 enfants mineurs, qui vivent sous leur toit.

Sachant qu'en l'espèce, les enfants mineurs n'ont pas de revenus propres et ne déposent pas de déclarations fiscales, les demandeurs estiment qu'ils peuvent reprendre dans leur déclaration fiscale non seulement le montant souscrit en leur nom mais également le montant souscrit au nom de leurs 4 enfants, et cela même si la société rédige l'attestation au nom des enfants.

Le SDA ne partage toutefois pas ce point de vue pour les raisons suivantes :

- S'il est vrai que les revenus des enfants sont cumulés avec ceux de leurs parents aussi longtemps que ces derniers ont la jouissance légale des revenus de leurs enfants, cela est expressément prévu par les dispositions de l'article 126, § 4 du CIR 92. Il n'existe par contre aucune disposition prévoyant que les réductions d'impôt qui concerneraient les enfants mineurs puissent être revendiquées par leurs parents ;
- Par ailleurs, le SDA estime que les réductions d'impôt sont propres au contribuable, et que celles-ci sont personnelles et individuelles. Les réductions d'impôts ne concernant pas directement le contribuable ne peuvent dès lors pas rentrer en ligne de compte sauf disposition légale contraire expresse ;
- Les travaux parlementaires de la loi-programme du 10 août 2015 (Trav. Parl. Chambre 2020-21, 1124/001 p. 56) renseignent que :
« Une de ces mesures est l'octroi d'une réduction d'impôt à celui qui acquiert de nouvelles actions ou parts par l'apport d'argent dans une PME qui débute, par le biais ou non d'une plateforme de crowdfunding agréée par la FSMA ou par une autorité similaire d'un autre État membre de l'Espace économique européen, ou éventuellement par le biais d'un fonds starters agréé » ;
- De plus, s'agissant d'enfants mineurs n'ayant probablement jamais perçus de revenus professionnels propres, il peut être raisonnablement considéré que les sommes nécessaires à l'acquisition des parts ne peuvent en réalité provenir que de leurs parents (ou la famille en général). Contourner les plafonds ou augmenter la réduction d'impôt sous le simple prétexte qu'il s'agirait de sommes versées par les enfants est manifestement abusif ;
- Enfin, le point 5 de la circulaire Ci.RH.331/611.310 (AGFisc N° 46/2011) du 11.10.2011 relative à la réduction d'impôt pour les sommes versées pour l'acquisition d'actions de fonds de développement précise que : « Seul le souscripteur-propriétaire du titre peut bénéficier de la réduction. Ni les parents, ni le tuteur d'un enfant mineur ne peuvent bénéficier d'une réduction pour des actions émises au nom de cet enfant ». Le SDA estime que le même principe s'applique en ce qui concerne la réduction d'impôt pour acquisition d'actions de sociétés débutantes.

De ce qui précède, le SDA estime que la thèse du Demandeur ne peut être suivie et qu'une décision favorable ne peut être rendue en l'espèce et que par conséquent, la réduction d'impôt pour les enfants mineurs ne peut être valablement transférée dans la déclaration fiscale des parents.

Cas 3 :

La SA X est un « special purpose vehicle (SPV) » organisé conformément à la loi sur le crowdfunding et au Règlement (UE) 2020/1503. Il s'agit d'une société anonyme compartimentée.

La SA X est le SPV utilisé par la SA Y, un prestataire de services de financement participatif agréé par la FSMA en Belgique.

Lors des campagnes de financement participatif organisées par le SA Y, les fonds récoltés sont immédiatement attribués à un compartiment au sein de la SA X. C'est alors le compartiment concerné au sein de la SA X qui souscrit à la levée de fonds de la société pour laquelle la campagne de financement participatif est organisée. L'objectif est d'éviter que les sociétés faisant appel au crowdfunding n'aient à gérer un actionnariat fragmenté avec de nombreux petits actionnaires après la levée de fonds.

La seule activité de la SA X est de détenir des investissements ou de participations. En guise de preuve des fonds reçus, la SA X émet des instruments d'investissement représentant l'investissement sous-jacent ou les participations (Notes participatives).

Le propriétaire de la Note participative a droit au même rendement sur investissement comme s'il détenait directement les actions. Une indemnité est éventuellement retenue pour le rôle d'intermédiaire.

Le dirigeant de la SA SPV X est la SA Y. La SA Y détient toutes les actions de la SA X.

Contexte de l'opération envisagée

Le demandeur a régulièrement des contacts avec des entreprises ayant déjà réalisé une ou plusieurs levée(s) de fonds qui ont entre-temps accumulé un grand nombre d'actionnaires à gérer.

Suite à une demande du marché, la SA X offre à ce type d'entreprises un service qui regroupe les investisseurs dans un compartiment de la SA X sans qu'une campagne de financement participatif soit organisée sur la plateforme Y. Dans ces cas, il s'agit donc d'entreprises ayant déjà une longue liste d'actionnaires et voulant simplifier leur structure actionnariale afin de libérer du temps et des ressources actuellement consacrées à la gestion des investisseurs.

Dans de tels cas, les investisseurs concernés échangent leurs actions contre des Notes participatives. Ainsi, un compartiment attribué au sein de la SA X devient propriétaire juridique des actions des investisseurs concernés et ces derniers deviennent propriétaires des Notes participatives.

Selon le demandeur, rien ne changera sur le plan économique ou fiscal pour ces investisseurs à la suite d'une telle opération.

Opération envisagée

La SA X a récemment été confrontée à plusieurs reprises à une situation telle que celle décrite ci-dessus, avec une particularité. Les investisseurs regroupés ont investi il y a moins de 48 mois dans une société bénéficiant du régime tax shelter pour les entreprises qui débutent ou en croissance.

Cela signifie que les investisseurs ne peuvent pas transférer les actions afin d'éviter un remboursement au prorata de la réduction d'impôt accordée et qu'une attestation « tax shelter » doit être délivrée au SPF confirmant notamment que l'investisseur détient toujours l'investissement.

Après analyse des textes légaux et des circulaires, la SA X est d'avis que l'échange des actions contre des Notes participatives ne constitue pas un transfert et que l'identité de l'émetteur de l'attestation annuelle n'est pas pertinente (la SA X plutôt que la société débutante ou en croissance) pour autant que les autres conditions soient remplies.

Le demandeur souhaite savoir si :

- la disposition anti-abus de l'article 344, § 1^{er} du CIR 92 n'est pas applicable ;
- le transfert juridique des actions à un SPV ne constitue pas un transfert au sens de l'article 145²⁶, § 5, alinéa 2 du CIR 92 ou de l'article 145²⁷, § 4, alinéa 2 du CIR 92 ;
- la réduction d'impôt est maintenue pour le contribuable, pour autant qu'il respecte les autres conditions de l'article 145²⁶ du CIR 92 ou de l'article 145²⁷ du CIR 92 ;
- le SPV peut assumer l'obligation d'établir et de délivrer les attestations annuelles au SPF Finances en lieu et place de l'entreprise débutante ou en croissance.

Avis du SDA

L'article 145²⁶, § 1^{er}, b) du CIR 92 stipule qu'une réduction d'impôt est accordée pour les sommes affectées à :

« b) de nouveaux instruments de placement émis par une entité ad hoc visée à l'article 2, § 1^{er}, q), du Règlement (UE) n° 2020/1503 du Parlement européen et du Conseil du 7 octobre 2020 relatif aux prestataires européens de services de financement participatif pour les entrepreneurs, et modifiant le règlement (UE) 2017/1129 et la directive (UE) 2019/1937, que le contribuable a souscrits par le biais d'une plateforme de crowdfunding, à condition que l'entité ad hoc investisse directement les paiements provenant des contribuables, déduction faite le cas échéant de l'indemnité pour son rôle d'intermédiaire, dans de nouvelles actions ou parts nominatives représentant une fraction du capital d'une société visée au § 3, alinéa 1^{er}, à l'occasion de la constitution de cette société ou d'une augmentation de capital dans les quatre ans suivant sa constitution et qui sont entièrement libérées. Des émetteurs de certificats d'actions sont considérés comme des entités ad hoc ; »

L'article 145²⁷, § 1^{er}, b) du CIR 92 contient une disposition similaire.

Selon le SDA, il ressort de ces dispositions que la réduction est accordée pour les instruments de placement souscrits par l'intermédiaire d'une plateforme de crowdfunding. Dans ce cas, les actions de l'entreprise débutante ou en croissance n'ont jamais été détenues directement par les investisseurs, mais ont été émises immédiatement par le SPV.

En l'espèce, les fonds n'ont pas été levés par le biais du crowdfunding mais par l'entreprise débutante ou en croissance elle-même et ils ont ensuite été transférés au SPV pour des raisons administratives.

Par conséquent, les conditions de l'article 145²⁶, § 1^{er} du CIR 92 (sociétés débutantes) ou l'article 145²⁷, § 1^{er} du CIR 92 (sociétés en croissance) ne sont pas remplies, à savoir qu'il doit s'agir de nouvelles actions nominatives souscrites par le contribuable soit directement, soit par l'intermédiaire d'une plateforme de crowdfunding.

Il en résulte que la période de détention de 48 mois prévue à l'article 145²⁶, § 5 du CIR 92 (entreprises débutantes) ou à l'article 145²⁷, § 4 du CIR 92 (entreprises en croissance) ne peut pas être respectée étant donné que les actions pour lesquelles la réduction d'impôt a été accordée à l'origine ne sont plus détenues par les personnes ayant droit à la réduction d'impôt. En effet, les actions pour lesquelles la réduction d'impôt a été accordée seront désormais détenues par la SA X et les bénéficiaires initiaux de la réduction d'impôt deviendront propriétaires des Notes participatives dans la SA X.

7.1.13. DÉDUCTION POUR REVENUS DE BREVETS D'INNOVATION

Cas 1 :

Début 2023, X obtient une Décision anticipée dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation pour ses demandes de brevets belges qui ont été introduites par X fin décembre 2021 auprès du SPF Économie, Office de la Propriété Intellectuelle.

A ainsi été considérée comme revenus d'innovation bruts qualifiants une partie des revenus provenant des produits dans lesquels le brevet en question est appliqué, ce que l'on appelle la « redevance incluse ».

Ces redevances de licences incluses ont été déterminées dans ce dossier par la méthode du bénéfice résiduel, sur la base des principes des directives OCDE en matière de prix de transfert.

Sur la base de la méthode du bénéfice résiduel élaborée, les revenus d'innovation bruts pour l'exercice comptable 2021 ont résulté en un pourcentage de redevance incluse de 8,10 % pour le Brevet A et de 8,99 % pour le Brevet B en appliquant la méthode du bénéfice résiduel.

Début juillet 2023, X souhaite toutefois un avenant à la Décision anticipée en question en raison de changements de circonstances.

Il y a notamment une demande de brevet européen pour l'IP en question, de sorte que l'on souhaite également déclarer la décision en question applicable pour la demande de brevet européen.

Cette demande d'avenant visait également à modifier la méthode du bénéfice résiduel, car les revenus d'innovation nets pour les brevets en question donnaient, pour l'exercice comptable 2022, un résultat significativement inférieur, ce qui a laissé supposer une méconnaissance de la valeur des brevets.

Il a ici été constaté que ce résultat significativement inférieur était la conséquence de dépenses supplémentaires de X.

Opération(s) soumise(s)

Le demandeur souhaite obtenir un avenant à la décision anticipée confirmant que le contenu de cette décision anticipée est valable de manière intégrale et inchangée vis-à-vis de la demande de brevet européen et confirmant également une adaptation de la méthode du bénéfice résiduel.

Position du SDA

Un avenant vise à confirmer la validité d'une décision à la suite de la modification de certains faits. Cette modification de faits doit nécessairement se rapporter à une période imposable pour laquelle aucune déclaration fiscale n'a encore été déposée concernant l'impôt à propos duquel un avenant est demandé. Si la déclaration a été déposée, le SDA ne peut plus se prononcer sur un avenant.

En ce qui concerne la demande de brevet européen, il a été constaté que celle-ci n'a été introduite qu'au cours de l'exercice d'imposition 2023 de sorte qu'elle ne constitue pas un fait modifié pour l'exercice d'imposition 2022.

En ce qui concerne l'adaptation de la méthode du bénéfice résiduel, le SDA estime qu'un avenant ne peut pas être accordé, car il n'y a pas eu en l'espèce de modification d'un fait (externe) particulier, d'autant plus que le résultat significativement inférieur de la méthode du bénéfice résiduel était une conséquence de dépenses supplémentaires de X.

Cas 2 :

La société A a déjà obtenu 2 décisions anticipées portant sur l'application de la DRI aux revenus générés par son logiciel Ax ; La société A demande le renouvellement de la dernière décision qui arrive à échéance au 31.12.2022.

La société B a également obtenu une décision anticipée portant sur l'application de la DRI aux revenus générés par son logiciel By.

Ayant fait l'objet d'une acquisition par la société B, et en prévision d'une fusion des deux sociétés dans les années à venir, la société A souhaiterait changer de méthode d'évaluation des revenus d'innovation appliquée dans les 2 décisions précédentes précitées (Méthode du bénéfice résiduel - BR) et l'aligner sur la méthode appliquée pour la détermination des revenus d'innovation relatifs au logiciel développé par la société B, à savoir, l'approche dite du Cost plus 55 %.

Le SDA constate que :

- La méthode du C+55 % a été appliquée pour la détermination des revenus d'innovation relatifs au logiciel de la société B compte tenu du fait qu'il s'agit d'un logiciel développé à des fins purement internes (c'est-à-dire que ce logiciel ne peut pas être commercialisé), ce qui n'est pas le cas du logiciel de la société A.
- L'utilisation de la méthode du Cost Plus 55 % au lieu de la méthode du bénéfice résiduel pour la détermination des revenus d'innovation dans le chef de la société A induit une augmentation de plusieurs millions d'euros de revenus d'innovation bruts.

Il a été communiqué au conseil de la société que le changement de méthode n'était pas admissible notamment pour les raisons suivantes :

- Tout d'abord, la méthode à appliquer dépend entièrement de la nature de la propriété intellectuelle ou du logiciel concernés. La méthode C+55 % a été appliquée dans le chef de la société B compte tenu du fait qu'il s'agit d'un logiciel développé à des fins purement internes (c'est-à-dire que ce logiciel ne peut pas être commercialisé !).
- Par ailleurs, le SDA s'efforce de toujours assurer la continuité de la méthode utilisée. Le demandeur ne peut pas changer de méthode quand cela l'arrange (par exemple en fonction du résultat d'exploitation attendu). La société B a opté dès le départ pour le C+ 55 % (à juste titre, compte tenu de la nature du logiciel), et ne pourra donc en principe plus jamais utiliser la méthode du bénéfice résiduel pour ce logiciel particulier (par exemple dans les années où l'on n'investirait plus dans ce logiciel).

En conclusion, l'acquisition de la société A par la société B n'est pas une justification suffisante pour le changement de méthode de calcul de la redevance incluse dans le chef de la société A et donc pour l'augmentation de plusieurs millions d'euros de revenus bruts d'innovation.

7.2 TVA

Cas 1 :

Une ASBL active dans le secteur non marchand (ci-après X) a acquis un terrain dans le but d'y ériger un bâtiment. X finance ces travaux via un emprunt auprès de la BEI et d'un consortium de banques. Cet emprunt sera remboursé à hauteur de 72,5 % via un subside annuel public. A la fin de la construction, X va constituer un droit d'usufruit sur le bâtiment au profit d'un SPV pour une durée de 33 ans (« Sale »). La valeur de cet usufruit représentera 97,5 % des coûts de construction du bâtiment et donnera en principe à X un droit à déduction totale de la TVA ayant grevé les travaux de construction du bâtiment. Le paiement de cet usufruit sera échelonné sur toute la durée de l'usufruit.

Le SPV va remettre immédiatement le bâtiment à la disposition de X via une location immobilière, soumise à la taxe, d'une durée de 25 ans (« Rent back »). Cette opération permettra au SPV de bénéficier d'un droit à déduction totale de la TVA qu'il a payé lors de l'acquisition de l'usufruit sur le bâtiment. Le loyer sera équivalent à la valeur de l'usufruit augmenté d'une marge n'incluant pas les charges d'intérêts.

Il n'y a donc aucun aspect de (re)financement dans cette opération de Sale & Rent back. X ne recevra pas de cash lui permettant par exemple de réduire sa dette bancaire ou d'investir. Le SPV ne réalisera aucune marge sur l'opération.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, cette opération de «Sale & Rent back », dénuée de substance économique (opération entre parties liées, absence totale de refinancement de X) est, en l'état, structurellement déficitaire puisqu'elle n'est pas réalisée à des conditions normales de marché (absence de marge dans le chef du SPV).

Le SDA considère, dès lors, que cette opération constitue un montage artificiel effectué dans le seul but d'étaler sur 25 ans la non-déduction de la TVA dans le chef de X, en violation de l'art. 1, § 10 C.TVA combiné aux articles 44, § 3, 2° et 45, § 1 C.TVA.

Une adaptation, visant à effectuer l'opération au bénéfice d'une ASBL ayant une réelle activité patrimoniale en détenant dans son patrimoine l'ensemble des bâtiments de X, du personnel propre et en fournissant à X des services qui iraient au-delà d'une simple mise à disposition de bâtiment, a été émise par X.

Préalablement à cette opération de « Sale and Rent back », X a donc proposé d'effectuer un apport à titre gratuit, au bénéfice de l'ASBL, composé d'autres actifs immobiliers faisant partie de son patrimoine, ainsi que de membres de son personnel affecté à la gestion de ce patrimoine immobilier transféré.

Cette option amène divers questionnements quant à la soumission de l'ASBL à l'impôt des personnes morales. Le SDA a donc invité le demandeur à introduire également une question à ce sujet, ce qui a fait l'objet d'un refus.

Cas 2 :

Le promoteur d'un projet immobilier (places de garage, logements de vacances, chambres d'hôtel, kots étudiants, etc.) propose à des investisseurs privés d'acheter des lots dans ledit projet et de les mettre, par le biais d'un usufruit, immédiatement à la disposition d'une société qui en assure l'exploitation.

La question portait en substance sur la possibilité de déduire la TVA dans le chef de ces investisseurs : en effet, en constituant un droit d'usufruit soumis à la TVA, ils leur était possible de déduire la TVA payée sur l'achat de la chambre d'hôtel.

Une décision anticipée a été obtenue à cette fin.

Le demandeur en question était investisseur dans le projet susmentionné. Les services opérationnels (contrôle) ont cependant contesté le montant de la TVA déductible repris par le demandeur dans sa déclaration spéciale d'assujetti occasionnel.

L'assujetti a demandé au Service des décisions anticipées d'intervenir dans sa discussion avec les services opérationnels.

Position du Service des décisions anticipées

La résolution des discussions entre un assujetti et les services opérationnels ne relève pas de la mission du Service des décisions anticipées.

Cas 3 :

Le demandeur, en charge du traitement de dossiers de sinistres, y compris l'administration et les rapports y afférents, tant pour des assureurs que pour des courtiers en assurances (sans intervenir en tant que courtier ou mandataire dans le contrat d'assurance) demande à bénéficier de l'exemption prévue à l'article 44, § 3, 4°, du CTVA afin de maintenir sa position concurrentielle sur le marché.

Les prestations de services en matière de règlement des sinistres peuvent, entre autres, comprendre une ou plusieurs des opérations suivantes : la réception des déclarations de sinistres, l'exécution du règlement matériel des dossiers de sinistres, l'évaluation technique, l'examen des réclamations et des plaintes concernant le règlement des sinistres, le suivi de la correspondance avec le client.

La Cour de justice, dans l'arrêt *Aspiro SA* (C-40/15), a confirmé que lorsqu'un assujetti, qui n'est pas intervenu en qualité de courtier ou mandataire dans la conclusion ou la modification d'un contrat d'assurances, fournit des prestations de services en matière de gestion des sinistres ; celles-ci sont exclues de l'exemption prévue à l'article 135, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112/CE (transposé en droit belge par l'article 44, § 3, 4°, du Code de la TVA)

Par conséquent, les prestations de services en matière de règlement des sinistres qui sont fournies par un tiers au nom et pour le compte d'une compagnie d'assurances (comme dans le cas qui nous occupe) sont soumises à la taxe au taux normal de la TVA.

Lorsque, par contre, un courtier ou un mandataire fournit des prestations de services en matière de règlement de sinistres en relation avec un contrat d'assurance dans lequel il est intervenu, ces prestations de services sont exemptées en vertu de l'article 44, § 3, 4°, du CTVA.

Il va de soi que tant que la distinction « intervenir ou non en qualité de courtier ou mandataire dans la constitution ou la modification d'un contrat d'assurances » est correctement respectée, la différence de traitement en matière de TVA ne fausse pas la concurrence.

8. APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

20170856, 20180227, 20180349, 20180657, 20180768, 20180854, 20180882, 20180940, 20190062, 20190896, 20200160, 20201251, 20201252, 20201253, 20201670, 20202223, 20210456, 20210734, 20220009, 20220029, 20220381, 20220751, 20220942, 20230159, 20230425, 20230621, 20230727, 20230990, 20240161, 20240184, 20240205, 20240222, 20240378, 20240385.

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées, y compris les demandes COVID-19, 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.

9. STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

9.1. INTRODUCTION

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

9.2. PRÉSENTATION QUANTITATIVE

Tableau 1 : Nombre total de demandes et prefilings introduits et traités – Aperçu

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	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
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905
2021	1268	850	1268	1218	810	408	2807	1822	985	2613	1665	948
2022	1142	750	392	1126	745	381	2391	1423	968	2443	1535	908
2023	1023	666	357	1128	733	395	2032	1240	792	2078	1306	772
2024	1075	727	348	1042	691	351	1980	1268	712	1958	1268	690

Remarque : En 2020, 1.051 demandes COVID-19 ont été comprises dans le nombre total des demandes introduites. Celles-ci ont été traitées par une procédure accélérée.

9.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

Tableau 2 : Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Aperçu

Demande											
Année	Nature décision										Total
	Favorable		Désistement		Irrecevable		Défavorable		Mixte		
	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
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276
2021	1181	96,96%	27	2,22%	3	0,25%	2	0,16%	5	0,41%	1218
2022	1040	92,36%	33	2,93%	38	3,38%	5	0,44%	8	0,71%	1124
2023	1079	95,66%	39	3,46%	5	0,44%	2	0,18%	2	0,18%	1128
2024	996	95,59%	34	3,26%	3	0,29%	2	0,19%	7	0,67%	1042

Tableau 3 : Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

Année	PREFILING								
	DEMANDES		SANS SUITE		SANS SUITE – AVIS NEGATIF		AVENANT		Total
	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%			64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%			68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%			65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%			97	4,2%	2323
2021	1202	46,0%	960	36,7%	317	12,2%	134	5,1%	2613
2022	1092	44,7%	886	36,3%	317	12,9%	148	6,1%	2442
2023	1002	48,22%	702	33,78%	288	13,86%	86	4,14%	2078
2024	1063	54,26%	595	30,37%	235	12,05%	64	3,27%	1959

+ 1 dossier indéterminé = 0,05%

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures des prefilings qui ne donnent pas lieu à une demande ne peuvent s'expliquer que partiellement en raison des motifs évoqués pour les renoncations aux demandes (notamment irrecevabilité et modification ou renonciation à l'opération, opérations pour lesquels la position du SDA diffère 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 4 : Répartition détaillée – Année 2024

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Déduction pour revenus d'innovation	126	92	165	169
Droits d'auteur	39	35	79	87
Frais professionnels	30	26	57	52
Rémunérations (1)	42	36	65	88
INR	17	19	49	39
TVA	91	91	257	202
Plus-values sur crypto-monnaies	13	10	115	94
RDT	18	13	23	18
Taxes divers	2	2	2	1
Restructurations	108	112	193	181
Taxe Caïman	12	13	39	23
Frais propres à l'employeur	208	236	226	275
Abandons de créances	14	11	18	20
Plus-values sur actions	43	40	72	69
Impôt des personnes physique	37	35	136	155
Enregistrement	8	7	39	26
Revenus mobiliers	109	104	134	140
IPM	10	7	37	20
Stock Options	16	14	16	30
Taxes droits de succes	4	4	56	54
Tax Shelter	2	3	7	9
Taxe au tonnage	3	6	5	7
ISOC	54	56	85	85
Prix de transfert	67	68	84	101
Usufruit	2	2	11	6
Autres			10	7
TOTAL	1075	1042	1980	1958

(1) Rémunérations (avantages sociaux, avantages de toute nature, plans de cafétéria ...)

Tableau 5 : Répartition détaillée des décisions ordinaires par qualité du demandeur – Année 2024

	DEMANDES			
	GE (1)	PME (1)	P	IPM (2)
Déduction pour revenus d'innovation	51	41		
Droits d'auteur	1	18	14	2
Frais professionnels	5	2	18	1
Rémunérations	22	3	9	2
INR	10	2	7	
TVA	19	58	7	7
Plus-values sur crypto-monnaies			10	
RDT	7	6		
Taxes divers	1	1		
Restructurations	47	65		
Taxe Caïman		2	11	
Frais propres à l'employeur	137	68		31
Abandons de créances	7	4		
Plus-values sur actions	2		38	
Impôt des personnes physique	2	4	28	1
Enregistrement	1	3	3	
Revenus mobiliers	38	60	3	3
IPM				7
Stock Options	12	2		
Taxes droits de succes				4
Tax Shelter	1	2		
Taxe au tonnage	6			
ISOC	26	29	1	
Prix de transfert	49	19		
Usufruit		2		
Autres				
Total	444	391	149	58
% qualité du demandeur	42,61%	37,52%	14,30%	5,57%

(1) Selon l' article 1:24 CSA

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

9.4. DÉLAI DE DÉCISION

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

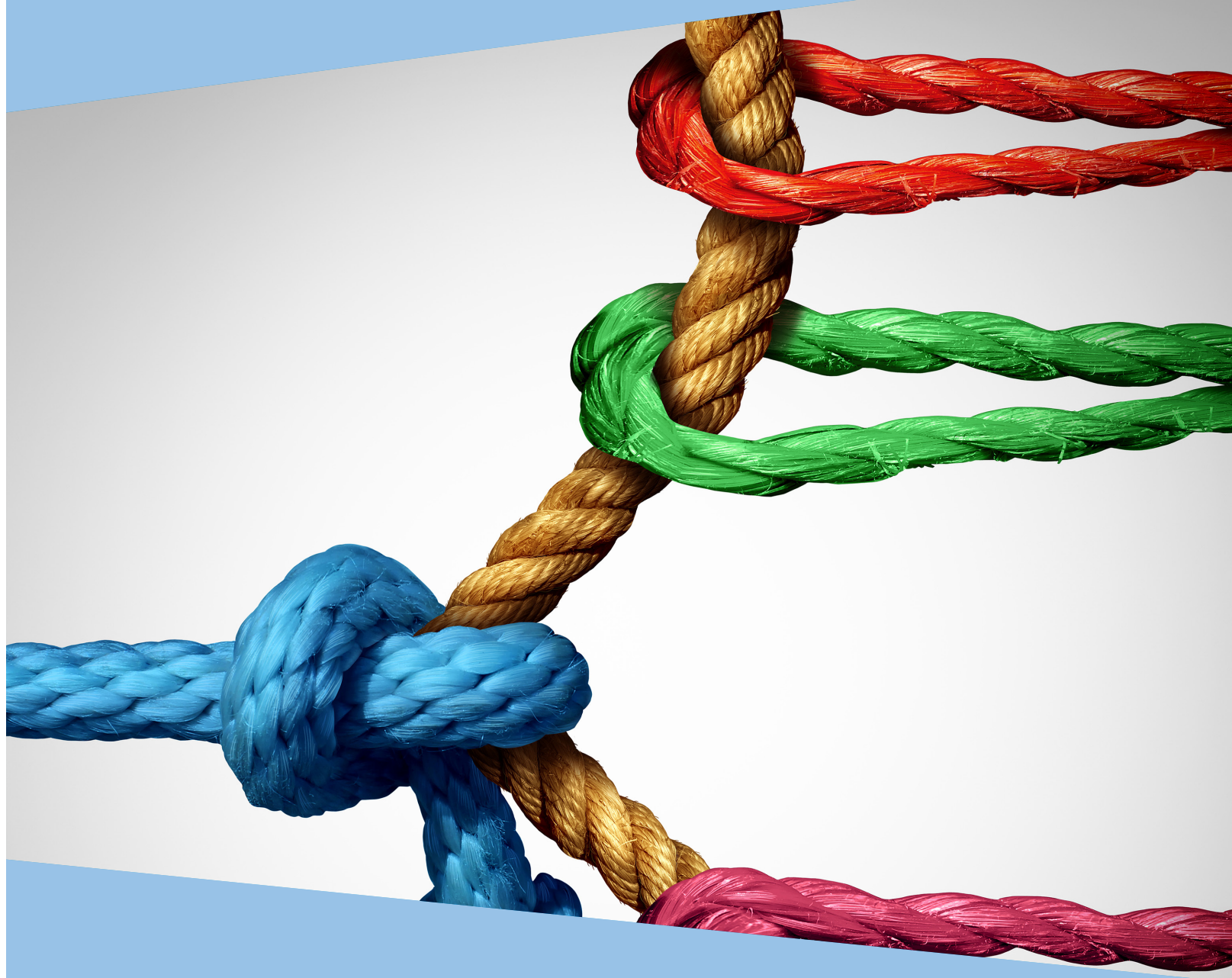
ANNEE	JOURS CALENDRIER
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022 (3)	83
2023	66
2024	62

(1) Décisions ordinaires

(2) Décisions COVID-19

PARTIE 2

STATISTIQUES CONCERNANT LA REGULARISATION



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, 3^{ème} 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 1^{er} 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 immobilier 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'Etat 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, § 1^{er} 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).
- Loi du 16 mars 2021 portant des dispositions sur la fiscalité familiale et la suppression du système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 23.03.2021).

2. POSSIBILITÉ DE 'PREFILING'

En cas de doute, quant à savoir si les documents disponibles sont suffisants pour démontrer que les capitaux fiscalement prescrits ont été soumis au régime fiscal normal, un prefiling peut être présenté au Point de Contact Régularisation (PCR), de manière anonyme ou non.

3. 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, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023 et 31.12.2024

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)		Prélèvement (EUR)
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
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22	301.483.107,33
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28	400.309.000,59
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37	491.103.642,05
31/12/2021	2739	2551	1.927.720.242,43	1.780.581.334,06	706.894.989,52
31/12/2022	3055	2941	2.135.522.017,19	2.067.739.759,29	824.976.267,62
31/12/2023	4081	3287	3.041.886.455,97	2.387.356.868,52	955.948.868,90
31/12/2024	4081	3986	3.052.107.503,80	2.978.408.683,27	1.191.480.460,68

Tableau 2 : catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2024

DLU Quater – 2551 déclarations traitées en 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 et 2024		
	Montants (EUR)	
	Montants Déclarés (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	32.610.922,78	23.327.575,33
Revenus mobiliers	148.368.205,15	70.110.876,29
Revenus immobiliers	11.325.635,41	3.043.733,39
Revenus divers	9.748.478,90	5.910.512,79
Bénéfices sociétés	92.913.880,38	51.464.041,81
Bénéfices personnes morales	15.389,24	7.253,77
Sommes	14.007.621,86	59.841,66
T.V.A	6.170.391,81	1.306.671,06
Capitaux prescrit	2.656.307.021,76	1.034.956.611,81
Cotisations sociales	6.941.124,67	1.293.342,77
TOTAL	2.978.408.683,27	1.191.480.460,68

Tableau 3 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 2 (b) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023 et 31.12.2024

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)	
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
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78	30.189.935,39
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94	38.264.844,34
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22	43.928.214,51
31/12/2021	289	276	128.511.196,06	127.804.443,06	57.329.791,34
31/12/2022	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
31/12/2023	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
31/12/2024	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32

Tableau 4 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 (c) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31/12/2022, 31/12/2023 et 31.12.2024

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)	
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
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51
31/12/2021	402	377	250.122.756,28	245.267.502,43	62.082.060,88
31/12/2022	402	397	253.226.462,54	253.127.266,47	63.791.129,73
31/12/2023	402	400	254.803.472,46	254.803.470,46	64.126.370,33
31/12/2024	402	402	255.398.399,50	255.398.399,50	64.245.356,13

(a) Volet 1 = Impôts fédéraux

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

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



Plus d'information :

SPF Finances - Service des Décisions Anticipées en matière fiscale

Adresse postale : Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 026 – 1030 Bruxelles

Adresse de bureau : Rue de la loi 24 – 1000 Bruxelles

- Tél.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.ruling.be
- www.fin.belgium.be
- D/2025/1418-18

WWW.FIN.BELGIUM.BE
SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be