



Service Public
Fédéral
FINANCES

WWW.FIN.BELGIUM.BE



SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL 2020



WWW.FIN.BELGIUM.BE

SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be

CONTENU

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES	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 SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES	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>	15
4.3.6 <i>Publication des décisions</i>	16
4.3.7 <i>Avenants</i>	16
5 LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE	17
5.1 <i>Taxe Caïman – Construction juridique</i>	17
6 DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER	18
6.1 <i>Décisions COVID-19</i>	18
6.2 <i>Déduction pour investissement majorée</i>	19
6.3 <i>Déduction pour revenus d'innovation appliquée sur les brevets</i>	20
6.4 <i>Déduction pour revenus d'innovation appliquée sur les logiciels protégés par le droit d'auteur</i>	22
7 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES	24
7.1 <i>Droits d'auteur</i>	24
7.2 <i>Avantage de toute nature</i>	26
7.3 <i>Avantage social</i>	27
7.4 <i>Taxation étalée des plus-values</i>	28
7.5 <i>Frais professionnels</i>	29
7.6 <i>Qualification des revenus</i>	30
7.7 <i>Vente d'actions</i>	31
7.8 <i>Réduction d'impôts Tax Shelter</i>	33
7.9 <i>Restructurations</i>	34

7.10 Irrecevable	37
7.11 Déduction pour revenus d'innovation	37
8 APERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	39
9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DECISIONS ANTICIPEES	40
9.1 Introduction	40
9.2 Présentation quantitative	40
9.3 Présentation par nature des décisions	41
9.4 Délai de décision	43
PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS	45
1 CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater	46
2 POSSIBILITE DE 'PREFILING'	48
3 APERCU DE LA JURISPRUDENCE EN MATIERE DE REGULARISATION EBAQuater	49
4 STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater	50

PARTIE 1

DÉCISIONS ANTICIPÉES



1. INTRODUCTION

Conformément aux articles 20 à 28 de la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, un système généralisé de décision anticipée a été instauré par lequel chaque contribuable a la possibilité d'obtenir du SPF Finances, de manière anticipée, une décision concernant les conséquences fiscales d'une opération ou d'une situation qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

2. HISTORIQUE

2.1 COMMISSION DES ACCORDS FISCAUX PRÉALABLES

Depuis 1993, conformément à l'article 250*bis*, 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 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale offrait la possibilité d'obtenir, dans des délais déterminés, une décision anticipée portant sur les matières expressément visées à l'article 1^{er}, § 1^{er} de cet arrêté.

En outre, un Service des décisions anticipées (SDA) a été constitué et a été chargé, selon le rapport au Roi annexé à l'AR du 3.5.1999 précité, de préparer et de publier par résumé, à la fois les décisions anticipées prises à la demande d'un contribuable et les accords préalables octroyés dans le cadre de procédures légales existantes (AR n° 187 relatif à la création de centres de coordination; 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 3.5.1999 ; ces demandes portaient essentiellement sur :
 - les conséquences sur le plan des impôts directs et indirects des investissements en immobilisations corporelles et incorporelles ;
 - les régimes particuliers en matière de centres de distribution et de services ;
 - les rémunérations entre des entreprises liées (prix de transfert) ;
- l'examen des demandes qui étaient basées sur l'article 345, CIR 92 ;

- l'examen des demandes qui étaient relatives à l'agrément ou au renouvellement de l'agrément en tant que centre de coordination au sens de l'AR n° 187 du 30.12.1982 concernant la création de centres de coordination.

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

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants :

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

2.3 SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES (APPLICATION DE LA LOI DU 24.12.2002 ET DE SES ARRÊTÉS D'EXÉCUTION)

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

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

- la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002, 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 21.6.2004 modifiant la Loi du 24.12.2002 et de l'arrêté d'exécution du 13.8.2004. Il y a dès lors, depuis le 1.1.2005, un Service des décisions anticipées en matière fiscale autonome au sein du SPF Finances.

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

L'AR du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a nommé les membres du Collège des dirigeants du SDA (Luc BATSELIER, Véronique TAI, Luc VAN BRANTEGEM et José VILAIN).

L'AR du 03.03.2010 (MB du 09.03.2010) fixant la composition du Collège entre 4 et 6 personnes et spécifiant que le Collège sera exclusivement composé de membres du personnel statutaire de niveau A du Service Public Fédéral Finances.

L'AR du 06.04.2010 (MB 09.04.2010) désignant le nouveau Collège (Véronique TAI, Luc BATSELIER, Guido GIROULLE, Luc SALIEN, José VILAIN et Philippe DEDOBBELEER).

L'AR du 13.12.2010 (MB 09.03.2011) désignant à nouveau les membres du Collège dont la nomination avait été annulée par le Conseil d'Etat en date du 07.10.2010.

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

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

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

L'AR du 02.07.2017 désignant Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE comme membres du Collège à partir du 1 juillet 2017 (MB 06.07.2017). Monsieur Serge RIGA est pensionné depuis le 1 janvier 2020.

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 ».

3. SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES

3.1 DÉFINITION

Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service Public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

3.2 DÉLAI D'INTRODUCTION ET DE DÉCISION

Par définition, une décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt : dès que l'opération ou la situation considérée est réalisée ou survenue et que les conditions d'application de l'impôt sont définitivement réunies, l'impôt doit s'appliquer conformément aux dispositions en vigueur.

Il peut toutefois être admis que l'accomplissement d'opérations préparatoires dans le cadre d'opérations liées ou complexes ne s'oppose pas à l'examen d'une demande de décision anticipée pour l'ensemble, pour autant que cette décision s'applique à l'ensemble des opérations et donc, de manière rétro-active, à une opération déjà accomplie qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

Pour qu'une demande de décision anticipée puisse être traitée dans les délais visés à l'article 21 de la Loi et tenant compte de la notion de « décision anticipée » définie à l'article 20 de la Loi, elle doit, bien entendu, être introduite à temps (en principe au moins trois mois avant que la situation ou l'opération concernée n'ait produit d'effets sur le plan fiscal) pour permettre au SDA d'examiner la demande de manière approfondie et d'étayer la décision de manière appropriée.

Compte tenu de la généralisation du système des décisions anticipées, il n'est toutefois pas possible, sur le plan des principes, de fixer une date limite d'introduction des demandes.

En pratique, le SDA doit pouvoir disposer d'un délai raisonnable pour permettre un examen des données de la demande et des renseignements et documentation supplémentaires demandés, afin que la décision puisse être prise en connaissance de cause. Le demandeur doit également avoir le temps de rassembler les éventuelles données supplémentaires demandées et de les envoyer au SDA. Par conséquent, lors de l'introduction de la demande, il y aura lieu de tenir compte d'un délai d'examen raisonnable, qui dépend naturellement du degré de complexité de la demande.

Conformément à l'article 21, alinéa 5 de la Loi, une décision anticipée doit en principe être notifiée au demandeur dans un délai de 3 mois à compter de la date d'introduction de la demande. Ce délai peut être modifié de commun accord avec le demandeur.

Dès lors, le délai de trois mois est, en pratique, considéré par le SDA comme indicatif. Le SDA a cependant l'intention de prendre ses décisions dans ce délai de trois mois. Dans certains cas, il est par ailleurs impossible de respecter ce délai (notamment en ce qui concerne les dossiers avec une importante valeur de précédent, qui demandent une correspondance ou une concertation plus ample avec le demandeur ou une concertation avec les services centraux du SPF Finances).

En outre, les demandeurs requièrent parfois eux-mêmes de prolonger le délai de décision (notamment dans les cas où des aspects d'opérations qu'ils ont présentés au SPF Finances sont modifiés ou doivent encore se concrétiser).

3.3 CAS EXCLUS

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

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

L'AR du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 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^o de la Loi, aucune décision anticipée ne peut être prise quand l'octroi d'une décision serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande.

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

1. « les taux d'imposition et le calcul des impôts ;
2. les montants et pourcentages ;
3. la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions ;
4. les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ;
5. les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement ;
6. les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt ;
7. les bases forfaitaires de taxation. »

3.5 DURÉE DE LA DÉCISION ANTICIPÉE

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

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

« La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf :

1° lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies ;

2° lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur ;

3° en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicable à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée ;

4° lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne.

En outre, la décision anticipée ne lie plus le Service public fédéral Finances lorsque les effets essentiels de la situation ou des opérations sont modifiés par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur. Dans ce cas, le retrait de la décision anticipée produit ses effets à partir du jour du fait imputable au demandeur. »

4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE

4.1 SERVICE COMPÉTENT

Conformément à l'article 21 de la Loi, la demande de décision anticipée doit être adressée par écrit au Service Public Fédéral Finances.

Le Service des décisions anticipées autonome a été institué par la Loi du 21.06.2004 et l'arrêté d'exécution du 13.08.2004. Les demandes écrites visant à obtenir une décision anticipée doivent être introduites à l'adresse suivante :

Service Public Fédéral Finances
Service des décisions anticipées
Rue de la Loi, 24
1000 Bruxelles

Tél. 0257 938 00

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

Contrairement à la situation prévalant avant le 1^{er} janvier 2005, le SDA traite lui-même depuis cette date, toutes les demandes et ce en toute autonomie.

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

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

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

4.3.2 SYSTÈME DE “PREFILING MEETINGS”

Avant de procéder à l'introduction d'une demande formelle visant à obtenir une décision anticipée, les demandeurs ou leurs préposés peuvent demander au SDA d'organiser une réunion. L'objectif de cette réunion est notamment :

- de se faire une idée de la position du SDA sur des opérations engagées ;
- de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la future demande sont bien présentes.

Après qu'une ou plusieurs de ces réunions préalables aient eu lieu, le demandeur décide de soumettre ou de ne pas soumettre de demande.

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

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

Le SDA souhaite attirer l'attention sur le fait que les prefilings ou les demandes qui ne sont pas précédées d'un prefiling, concernant la matière des prix de transfert ou la déduction pour revenus d'innovation (ou de brevet), qui produisent des effets fiscaux dans une déclaration à l'impôt des sociétés (ou INR/Soc) devant être introduite pro-bablement fin septembre 2021 au plus tard, doivent parvenir pour le 31 janvier 2021 au plus tard au SDA de sorte qu'une décision puisse encore être délivrée avant la date limite d'introduction de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou INR/Soc).

Afin d'assurer un traitement efficace de ces demandes/prefilings, le SDA souhaite pouvoir disposer rapidement d'un document reprenant la présentation de l'entreprise concernée et de ses activités, une motivation relative à l'opération envisagée et une description de la méthode utilisée avec les calculs y afférents.

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.

4.3.3 LES DEMANDES D'OBTENTION D'UNE DÉCISION ANTICIPÉE EN MATIÈRE FISCALE

Exposé de manière succincte, voici comment une demande d'obtention de décision anticipée en matière fiscale est traitée au sein du service.

Comme cela a déjà été mentionné plus haut, les demandes doivent être introduites par écrit. Cela peut donc se faire par lettre (pli recommandé ou pas) ou par e-mail.

Les demandes sont confiées par le Président à une équipe composée d'un coordinateur et d'un ou plusieurs collaborateurs en fonction des matières à traiter, sous la supervision du membre du Collège responsable du dossier. Les demandes ne sont en effet pas traitées par une seule personne. Les demandes qui ont par exemple trait à l'impôt sur les revenus, la TVA et les droits d'enregistrement sont dès lors traitées par une équipe composée de collaborateurs spécialisés dans chacune de ces matières.

Un collaborateur responsable du dossier est toujours désigné au sein de l'équipe. Cette personne est chargée, en concertation avec le coordinateur et le membre du Collège responsable du dossier, des contacts avec le demandeur, d'organiser les réunions et en fin de compte, d'élaborer un projet de décision, soumis au Collège qui décidera.

Dans les 5 jours après réception de la demande, un accusé de réception est envoyé au demandeur. Cet accusé de réception, mentionne toutes les personnes (membre du Collège, coordinateur, collaborateurs impliqués dans le dossier) concernées par le traitement du dossier. Toutes les données relatives au titulaire du dossier sont mentionnées, permettant ainsi au demandeur de le contacter.

Le SDA essaie toujours d'organiser une première réunion avec le demandeur endéans les 15 jours ouvrables après l'introduction d'une demande. Le coordinateur et le titulaire du dossier sont souvent présents lors de cette première réunion. Au cours de cette première réunion, on discute bien entendu de manière approfondie de la demande et on y convient également d'un timing pour le traitement du dossier.

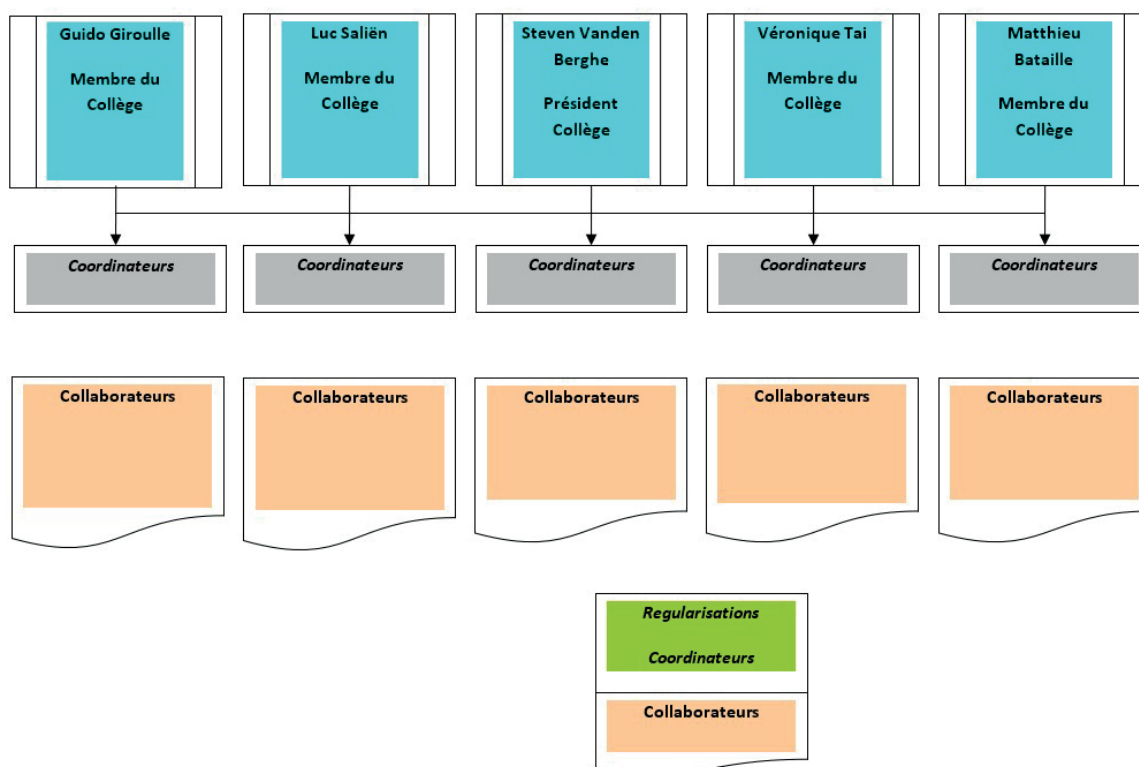
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

Dès que le SDA dispose de toutes les informations, le responsable du dossier établit un projet de décision en concertation avec les autres collaborateurs du dossier et le coordinateur. Le projet de décision est alors soumis au membre du Collège responsable du dossier.

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

Le Collège se réunit chaque semaine, le mardi. Pendant la période de vacances, on tient compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

4.3.4 ORGANIGRAMME DU SDA



4.3.5 COLLABORATEURS

L'article 4 de l'AR du 13.08.2004 stipule que le SDA est constitué d'au moins vingt agents du niveau A ou B et d'au moins trois agents du niveau C.

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2020 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	43	Contributions directes	34
TVA	4	TVA	3
Documentation patrimoniale	4	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Niveau C	6	Niveau C	7
Total :	57	Total :	46

4.3.6 PUBLICATION DES DÉCISIONS

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Ces publications doivent être faites sous forme de synthèses anonymes individuelles ou collectives (article 5, AR 30.01.2003).

Les décisions prises à compter du 01.01.2005 par le Collège du Service des décisions anticipées sont publiées sur Internet de manière analogue à celle utilisée actuellement pour la jurisprudence (Fisconetplus <https> ou par le biais de notre site Internet (www.ruling.be) gepubliceerd worden.

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

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

Depuis 2019, le SDA publie aussi sur son site internet des newflash.

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, 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. Si la déclaration est rentrée, le SDA ne peut plus se prononcer sur l'avenant.

5. LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE

5.1 TAXE CAÏMAN – CONSTRUCTION JURIDIQUE

Dans un prefiling relatif à une SOPARFI luxembourgeoise, le SDA a constaté que le dispositif de l'article 21, al. 1^{er}, 12°, CIR 92 n'écarte pas toujours une double imposition dans le chef des fondateurs.

Sur base de l'article 1^{er}, 3° de l'arrêté royal d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), al. 2, CIR 92, en fonction du montant du revenu imposable de la SOPARFI déterminé conformément aux règles belges, l'attribution de la qualité de construction juridique peut varier d'une période imposable à l'autre.

Or, l'exonération prévue à l'article 21, al. 1^{er}, 12°, CIR 92 ne vaut que pour les revenus attribués ou mis en paiement par une construction juridique.

Dès lors, si, durant la période pour laquelle la SOPARFI n'est plus une construction juridique, elle attribue ou met en paiement des revenus qu'elle a perçus durant une période antérieure pour laquelle elle était qualifiée de construction juridique, l'exonération prévue à l'article 21, al. 1^{er}, 12°, CIR 92 ne s'applique pas et les revenus en question, qui pourraient déjà avoir été imposés par transparence dans le chef d'une personne physique/fondateur, sont susceptibles d'être soumis à une double imposition.

6. DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

6.1 DÉCISIONS COVID-19

Dans le cadre des mesures prises par le Conseil national de sécurité en mars 2020 pour lutter contre le COVID-19, le SDA a décidé de lancer une procédure Fast track par laquelle une demande standard de frais propres à l'employeur a été établie. Cette mesure permettait aux employeurs qui n'avaient pas encore de stratégie de télétravail, mais dont les employés devaient travailler à domicile en raison des mesures prises, d'accorder à ces employés une indemnité de travail à domicile non imposable. Dans ce contexte, les décisions types suivantes ont été rendues.

DEMANDE

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que, tant que les mesures prises par le Conseil National de Sécurité sont d'application, il peut accorder temporairement une indemnité de télétravail à son personnel, destinée à couvrir les frais encourus et qui sont à charge de l'employeur, et que cette indemnité sera considérée comme étant un remboursement de dépenses propres à l'employeur ne faisant pas partie de la rémunération imposable des bénéficiaires conformément à l'article 31, alinéa 2, 1°, *in fine* du CIR 92 et ce pour la durée de la crise du Coronavirus (Covid19).

DECISION

La demande respecte le prescrit des articles 21 et 22 de la loi du 24 décembre 2002.

Frais de bureau : l'indemnité est accordée à toutes les catégories de personnel qui doivent télétravailler en application des mesures prises contre le Covid-19. Ces frais regroupent les frais liés à l'aménagement et à l'usage d'un bureau au domicile privé du travailleur, les frais de petits matériels de bureau, les dépenses d'entretien et de nettoyage du bureau, les frais d'électricité, d'eau et de chauffage, les assurances, le précompte immobilier...

Puisque, sur demande du Conseil National de Sécurité, l'ensemble des collaborateurs va télétravailler depuis son domicile, le montant maximal de 126,94 EUR¹ par mois sera accordé à l'entièreté du personnel. Ce montant est justifié par les frais supplémentaires qui seront encourus par les collaborateurs pour donner suite à la demande du Conseil National de Sécurité de travailler depuis son domicile pour les prochaines semaines.

Dans le but d'éviter un éventuel double emploi des indemnités de frais accordées, les travailleurs n'auront plus droit à l'actuelle "indemnité pour frais de bureau" qu'ils reçoivent mensuellement pour le travail à domicile, et ce, tant que les mesures prises par le Conseil National de Sécurité pour lutter contre l'épidémie de Covid-19 sont d'application.

Le montant maximal de 126,94 EUR² par mois peut être considéré comme un remboursement des propres frais de l'employeur, pour autant que les modalités suivantes soient prises en compte :

- les bénéficiaires de ces indemnités sont tenus, dans l'hypothèse où ils postuleraient la déduction de leurs frais professionnels réels dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques, de porter en déduction desdits frais réels, le montant des indemnités forfaitaires dans la mesure où elles se rapportent aux frais réels postulés ;
- afin d'éviter la possibilité de double déduction d'une même dépense, ces frais forfaitaires propres à l'employeur ne pourront plus être pris en charge par le demandeur sur base de pièces justificatives ;
- en appliquant cet accord, le demandeur s'engage à tenir à disposition de son contrôle des contributions compétent une liste nominative, établie par année civile, des personnes bénéficiant de ces indemnités forfaitaires ;

¹ A partir du 1/4/2020 129,48 EUR

² A partir du 1/4/2020 129,48 EUR

- les indemnités perçues à titre de remboursement de frais propres à l'employeur doivent être justifiées au moyen de fiches individuelles. En l'espèce, il convient de remplir uniquement la mention « OUI - normes sérieuses » puisqu'il s'agit ici de remboursements forfaitaires constatés sur base de normes sérieuses ;
- les indemnités perçues à titre de remboursement de frais propres à l'employeur doivent être réduites en proportion de l'activité exercée en Belgique par les travailleurs en « salary split » ;
- les indemnités mensuelles en remboursement de frais propres à l'employeur susmentionnées valent pour des bénéficiaires travaillant à temps plein. En cas d'emploi à temps partiel les montants sont à réduire proportionnellement. Les indemnités peuvent être payées pendant la période normale des congés de vacances. En cas d'absence à long terme pour d'autres raisons que les congés de vacances annuelles, les montants sont également à réduire proportionnellement.

Le montant maximal de 126,94³ EUR par mois peut être considéré comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur conformément à l'article 31, deuxième alinéa, 1° in fine CIR 92, pour autant que les modalités énoncées au point 6 de cette décision soient respectées et tant que les mesures du Conseil National de Sécurité seront en vigueur pendant la période de la crise du coronavirus (COVID 19).

6.2 DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT MAJORÉE

DA 2020.1835

La SA A est une société qui génère exclusivement des bénéfices à partir du transport maritime et qui, en vertu d'une obligation réglementaire, réalisera des investissements importants dans les navires qu'elle possède. L'investissement prévu consiste en l'installation d'un système spécifique (ci-après « l'investissement ») dans les navires concernés.

La question est de savoir si cet investissement est éligible à la déduction pour investissement majorée pour les investissements dans les navires, prévue à l'article 123, paragraphe 1, de la loi-programme du 2 août 2002.

Il ressort de la lecture conjointe des articles 68 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 123, paragraphe 1, de la loi-programme du 2 août 2002 que la déduction pour investissement majorée pour les investissements dans des navires ne s'applique (i) qu'aux sociétés qui exercent exclusivement des activités de transport maritime et (ii) qu'aux investissements dans de nouveaux actifs immobilisés, (iii) qui sont qualifiés de navires. Il a été confirmé par le demandeur que la société génère des bénéfices exclusivement à partir du transport maritime, de sorte que la première condition est remplie.

Compte tenu du coût de l'investissement à réaliser, on peut supposer qu'il ne s'agit pas de simples travaux de réparation ou d'entretien. En outre, l'investissement ne sera installé qu'avec de nouvelles pièces et matériaux et génèrera une augmentation de valeur des navires sur lesquels il sera installé, de sorte que l'investissement peut être considéré comme un investissement dans de nouveaux actifs immobilisés.

En outre, le demandeur a démontré qu'une fois l'investissement installé, il sera ancré dans le navire concerné pour en devenir une partie permanente, de sorte que l'investissement peut être qualifié d'investissement dans des navires tel que visé à l'article 123, paragraphe 1, de la loi-programme du 2 août 2002.

³ A partir du 1/4/2020 129,48 EUR

L'investissement que la SA A réalisera sur les navires qu'elle possède, est éligible à la déduction pour investissement majorée pour les investissements dans des navires, comme le prévoit l'article 123, § 1 de la loi-programme du 2 août 2002.

6.3 DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION APPLIQUÉE SUR LES BREVETS

Plus de 4 ans après l'entrée en vigueur effective de la déduction pour revenus d'innovations, voici une brève description d'un certain nombre de méthodes en vue de calculer les revenus d'innovation bruts et ce, chaque fois, à l'aide d'un exemple. Ces méthodes ont été acceptées par le SDA dans des décisions relatives à la déduction pour revenus d'innovation suite à l'obtention d'un brevet ou à la demande d'obtention d'un brevet. Les méthodes expliquées ci-après, à l'aide d'un exemple, ne concernent donc pas la détermination des revenus d'innovation bruts dans le cas où une société utilise un logiciel protégé par le droit d'auteur.

Cas 1 : Cup interne (DA 2020.1905)

Imaginez qu'une société A utilise un brevet qu'elle a elle-même développé pour la production de biens sur le territoire belge (chiffre d'affaires de A = 1000).

La société A octroie également une licence d'utilisation à la société indépendante B pour l'utilisation du brevet sur le territoire néerlandais. La société B paie à la société A une redevance égale à 4 % du chiffre d'affaires réalisé (chiffre d'affaires de la société B = 1500).

Dans ce cas, les revenus d'innovation bruts sont fixés comme suit. Dans le compte de résultats de la société A, nous trouvons les recettes suivantes : (i) le chiffre d'affaires réalisé en Belgique à concurrence de 1000 ; et (ii) la redevance de licence reçue de 60 (1500 x 4 %). Les revenus d'innovation bruts s'élèvent donc à 100, à savoir (i) une redevance de licence incluse de 40 (4 % de 1000) et (ii) la redevance de licence perçue de 60.

Cas 2 : Cup externe (DA 2020.1888)

Imaginez qu'une société A utilise un brevet qu'elle a elle-même développé pour la production de ses biens et qu'elle réalise ainsi un chiffre d'affaires de 1000. La société A n'a pas donné le brevet en licence à un tiers.

En l'absence de CUP interne, on peut faire usage de banques de données dans lesquelles on recherche des contrats de licences d'utilisation comparables, portant sur des droits de propriété intellectuelle semblables, conclus entre des parties indépendantes.

Le résultat ainsi obtenu se traduit en un échantillon statistique. Cet échantillon peut être présenté dans un intervalle de résultats, dans lequel le SDA donne la préférence à l'utilisation de la médiane, qui est ensuite appliquée comme pourcentage du chiffre d'affaires qualifiant en vue du calcul des revenus d'innovation bruts.

Lorsque le demandeur propose de calculer les revenus d'innovation bruts au moyen d'une méthode CUP externe, le SDA effectuera toujours une contre-étude à titre de contrôle de cohérence. Même si le demandeur propose de calculer les revenus d'innovation bruts sur la base d'une autre méthode, le SDA réalisera toujours, dans la mesure où cette méthode est acceptable pour lui, une contre-étude basée sur la méthode CUP, afin de vérifier si le résultat obtenu par le demandeur se situe dans l'intervalle interquartile de l'étude réalisée par le SDA.

Cas 3 : Méthode du bénéfice résiduel (DA 2020.1881)

La méthode du bénéfice résiduel est, outre la méthode CUP, la méthode la plus utilisée pour calculer les revenus d'innovation bruts. Cette méthode vise à calculer la partie des bénéfices (le bénéfice résiduel) qui peut être attribuée au chiffre d'affaires réalisé en utilisant le brevet développé par l'entreprise elle-même. Le bénéfice résiduel peut être déterminé comme suit.

La base de départ pour le calcul du bénéfice résiduel ou des revenus d'innovation bruts est le chiffre d'affaires qualifiant (qui comprend le brevet) d'un produit/service, duquel sont déduits les postes suivants :

- (i) tous les coûts directs et indirects (comptes 60 à 64 du PCMN à l'exception des coûts de recherche et développement) liés aux ventes qualifiantes ;
- (ii) la rémunération pour l'exercice de fonctions de routine (la rémunération est généralement déterminée via un cost plus ou une marge opérationnelle) ;
- (iii) la rémunération d'autres actifs (p.ex. : savoir-faire ancien, brevets anciens, marque...).

Le solde ainsi obtenu, à savoir le bénéfice résiduel, est présumé correspondre à la valeur du droit de propriété intellectuelle incluse dans le prix du bien ou du service fourni. Afin de calculer le montant des revenus d'innovation bruts, une « correction » d'« 1/3 » doit encore être appliquée sur le solde ainsi obtenu en raison du fait que, dans une situation entre parties indépendantes, un preneur de licence ne serait pas disposé à céder la totalité de son bénéfice (résiduel) au donneur de licence. Ainsi, en vue d'accorder une sécurité juridique au demandeur, le SDA définit concrètement la phrase introductive de l'art. 205/1, § 2, 2°, CIR 92 qui stipule que : « par revenus d'innovation à prendre en considération, on entend : les revenus ci-dessous, qui lorsqu'il existe des relations spéciales entre le débiteur des redevances et la société bénéficiaire, ne sont pris en considération que dans la mesure où ils ne sont pas plus élevés que ceux qui auraient été convenus entre entreprises non liées ».

La méthode du bénéfice résiduel peut être illustrée comme suit à l'aide d'un exemple.

La société A utilise un brevet pour produire des biens (chiffre d'affaires de la société A = 1000). Elle n'a pas donné le brevet en licence à un tiers.

Chiffre d'affaires qualifiant	1000
- Tous les coûts directs et indirects (comptes 60 à 64 du PCMN, à l'exclusion des coûts de recherche et de développement) imputables au chiffre d'affaires qualifiant	-800
- Rémunération pour l'exercice de fonctions de routine (ex. OM de 10 % du CA)	-100
- Actif autre que le brevet (ex. marque 4 % du CA)	<u>-40</u>
Bénéfice résiduel	60
- Correction en application de l'art. 205/1, § 2, 2°, CIR 92 (1/3 x bénéfice résiduel)	<u>-20</u>
Revenus d'innovation bruts	40

Par souci d'exhaustivité, il convient de souligner que, dans le cas où la société A de l'exemple ci-dessus réalise un chiffre d'affaires tant breveté que non breveté, il faut toujours vérifier que les coûts indirects sont correctement attribués (soit sur la base d'une clé de répartition justifiée, soit sur la base de la comptabilité analytique) au chiffre d'affaires breveté d'une part, et au chiffre d'affaires non breveté d'autre part. À plusieurs reprises, le SDA a constaté que le demandeur avait tendance à attribuer trop de coûts indirects au chiffre d'affaires non breveté, en vue d'obtenir des revenus d'innovation bruts plus élevés.

Le SDA a aussi constaté que, dans le calcul du bénéfice résiduel, certains demandeurs partent directement de l'EBIT au lieu d'utiliser le chiffre d'affaires qualifiant comme base de départ. Les points d'attention lors de l'application de la méthode du bénéfice résiduel en partant de l'EBIT sont les suivants. Avant tout, le cas échéant, les recettes « dispense de versement du précompte professionnel sur les rémunérations des chercheurs » ainsi que « subsides reçus » devront être déduites de l'EBIT. En effet, ces deux catégories de recettes sont comprises dans l'EBIT alors qu'elles ne sont pas éligibles pour la déduction pour revenus d'innovation. Ensuite, les coûts de recherche et développement qui ne sont pas compris dans l'EBIT peuvent être ajoutés à l'EBIT en vue du calcul des revenus d'innovation bruts.

Si une telle correction n'était pas admise, cela signifierait en effet que les coûts de recherche et développement seraient déduits deux fois (une deuxième fois au moment du calcul des revenus d'innovation nets). Il faut toutefois bien vérifier que l'addition des coûts de recherche et développement se fasse avant la correction d'1/3.

Ventes qualifiantes	2.000,00
Coûts (comptes 60 - 64 PCMN)	- 1.400,00
Bénéfice opérationnel (EBIT)	600,00
- Fonction de production de routine (C+ 5 % sur coûts de production de 1000)	- 50,00
- Marge opérationnelle de routine (OM 6 % du CA)	- 120,00
- Marge opérationnelle attribuable à d'autres IP (OM 5 % du CA)	- 100,00
- Dispense de versement du précompte professionnel	- 15,00
+ Coûts totaux R&D	50,00
Bénéfice résiduel	365,00
- Correction en application de l'art. 205/1, § 2, 2°, CIR 92	- 121,67
Revenus d'innovation bruts	243,33
Coûts R&D	- 50,00
Revenus d'innovation nets	193,33

6.4. DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION APPLIQUÉE SUR LES LOGICIELS PROTÉGÉS PAR LE DROIT D'AUTEUR

Depuis l'introduction de la nouvelle déduction pour revenus d'innovation, le champ d'application a aussi été considérablement élargi en matière de droits de propriété intellectuelle. Le SDA a constaté que des sociétés actives dans divers secteurs ont pris connaissance de l'extension de la réglementation aux logiciels protégés par le droit d'auteur. Concrètement, le SDA constate que la distinction suivante peut être faite dans l'utilisation de logiciels protégés par le droit d'auteur par les sociétés qui s'adressent au SDA en vue d'obtenir une sécurité juridique à cet égard.

Cas 1 : Le développement de logiciels protégés par le droit d'auteur est l'activité principale de la société (DA 2020.1134)

Tout d'abord, le SDA a rendu des décisions à l'attention de sociétés qui ont comme seule activité principale le développement de logiciels. Ces sociétés peuvent bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation pour autant qu'elles restent pleines propriétaires, copropriétaires, usufruitières, titulaires de licence ou de droits, des logiciels protégés par le droit d'auteur, qu'elles ont développés. Cela signifie que les droits de propriété intellectuelle ne sont pas transmis à la clientèle de la société. En d'autres termes, la clientèle ne reçoit qu'un droit d'utilisation non transmissible et non exclusif. Pour le calcul des revenus d'innovation bruts provenant du chiffre d'affaires réalisé par une telle société grâce aux logiciels développés, protégés par le droit d'auteur, on peut se référer au modèle de calcul repris à la page 26 du rapport annuel du SDA de 2018. Jusqu'alors, le SDA n'a pas accepté d'autres modèles de calcul pour le calcul des revenus d'innovation bruts provenant de logiciels protégés par le droit d'auteur, développés par une société dont l'activité principale est la conception de logiciels.

Cas 2 : Le logiciel protégé par le droit d'auteur est un réel inducteur de valeur clé dans l'exercice de ses activités (DA 2020.0149)

Ensuite, le SDA a aussi rendu des décisions à des sociétés qui ont développé elles-mêmes ou avec l'aide de sous-traitants, un logiciel protégé par le droit d'auteur, et pour lesquelles ce logiciel est un réel inducteur de valeur clé dans l'exercice de leurs activités. Le SDA a constaté que les demandeurs ont souvent tendance à surévaluer la part du bénéfice pouvant être attribuée au logiciel utilisé par une société dans l'exercice de son activité principale. C'est pour cela que le SDA est très critique lorsqu'il rend des décisions visant à fixer le montant des revenus d'innovation bruts pour de telles sociétés. Jusqu'à présent, concernant le calcul des revenus d'innovation bruts, les méthodes suivantes

ont été acceptées : (i) la méthode du bénéfice résiduel ; (ii) la méthode du partage des bénéfices, qui consiste à partir d'une analyse de contribution effectuée par le demandeur ; (iii) la méthode de l'économie de coûts par laquelle le demandeur calcule les économies de coûts réalisées grâce à l'utilisation du logiciel comme inducteur de valeur clé dans l'exercice de ses activités. Lors de l'application de chacune de ces trois méthodes, afin de calculer les revenus d'innovation bruts, la correction d'1/3 sera également appliquée afin de concrétiser la phrase introductive telle que mentionnée à l'article 205/1, § 2, 2°, CIR 92. Souvent, en rendant des décisions dans lesquelles l'une des 3 méthodes précitées a été acceptée, le SDA reprendra une deuxième méthode dans la décision, soit comme vérification, soit pour tenir compte de cette deuxième méthode via le calcul d'une moyenne (pondérée) des deux méthodes utilisées. Dans la plupart des cas, la méthode par les coûts (voir ci-dessous) a été appliquée comme deuxième méthode.

Cas 3 : Le logiciel protégé par le droit d'auteur en tant que soutien de l'exercice des activités de la société (DA 2019.0992)

Enfin, le SDA a aussi rendu un certain nombre de décisions à des sociétés ayant développé un logiciel protégé par le droit d'auteur, avec ou sans aide de sous-traitants, et constatant que ce logiciel n'est pas unique, et qu'il ne peut pas non plus être considéré comme un inducteur de valeur clé. Dans de tels cas, le SDA appliquera la méthode de l'approche par les coûts lors du calcul des revenus d'innovation bruts. Cette approche prend comme point de départ, pour le calcul des revenus d'innovation bruts, les rémunérations et autres coûts y relatifs concernant le personnel IT de la société, ainsi que, le cas échéant, les coûts concernant les sous-traitants ou travailleurs indépendants pouvant être considérés comme chercheurs. Ce sont les coûts susmentionnés qui sont alors pris en compte pour la base de calcul sur laquelle un cost plus est appliqué.

Cette méthode peut être illustrée comme suit :

Calcul des revenus d'innovation bruts	
Total des coûts R&D 2016	85
Total des coûts R&D 2017	95
Total coûts R&D 2018	100
Total des coûts R&D 2019 (100 coûts R&D directs et 10 coûts R&D indirects, et 10 redevances de licences payées)	120
Cost-plus 55 % sur 100 coûts <u>directs</u> R&D 2019	55
Total des revenus d'innovation bruts	455
Calcul des revenus d'innovation nets	
Total des revenus d'innovation bruts	455
Moins : <i>coûts directs R&D 2019</i>	-100
Moins : coûts historiques R&D	-280
Moins : redevances de licences payées	-10
Total des revenus d'innovation nets	65

7. OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

7.1 DROITS D'AUTEUR

Cas 1 : Matériel publicitaire

Le demandeur, la société X, a comme activité principale le « commerce de détail de vêtements ». Il y a quelques années, le demandeur a lancé une boutique en ligne à côté du magasin physique. Dans un premier temps, le demandeur a uniquement placé les photos disponibles des fabricants de vêtements sur cette boutique en ligne afin de présenter l'offre au consommateur. La gérante a complété ces photos par des photos qu'elle a elle-même prises de la collection. Au départ, ces photos étaient principalement des photos de l'offre de vêtements, mais l'activité s'est rapidement étendue à la création de matériel publicitaire pour la boutique en ligne, où la gérante a incorporé des photos dans des dépliants, des lettres d'information, des annonces et autres.

Selon le demandeur, les efforts créatifs de la gérante sont donc nécessaires à la gestion de l'entreprise.

Le demandeur souhaite conclure un contrat de licence exclusif avec sa gérante dans lequel cette dernière cède le droit d'utiliser tous les conceptions intellectuelles et créatives afin que la société dispose du droit d'exploitation des œuvres artistiques de la gérante.

Le demandeur souhaite octroyer à sa gérante une indemnité pour la cession des droits d'auteur sur la base de son emploi du temps correspondant à 25 % de l'enveloppe financière multiplié par 40 % de l'emploi du temps créatif.

Le SDA estime, qu'en l'espèce, prendre des photos et rédiger des lettres d'information et des dépliants constituent des activités purement publicitaires. Les œuvres créées par la gérante ne peuvent donc pas être considérées comme des œuvres protégées par des droits d'auteur.

Par souci d'exhaustivité, il convient de noter que la boutique en ligne elle-même a été développée par une société spécialisée dans le développement de sites web et le marketing internet à la demande du demandeur et non par la gérante elle-même. La gérante ne dispose pas davantage de qualifications (diplôme, formation) en matière de marketing/publicité.

Cas 2 : Analyser et concevoir divers processus organisationnels

La question soumise vise à obtenir la confirmation que la méthodologie développée en interne, utilisée pour analyser et concevoir divers processus organisationnels, peut être qualifiée d'œuvre protégée par le droit d'auteur. Cette méthodologie garantit une structure claire de la situation actuelle et envisagée à l'avenir chez ses clients.

Une convention écrite de cession des droits d'auteur sera établie entre le gérant et la société avec une énumération détaillée des droits cédés.

Le SDA estime que la méthodologie est plutôt le résultat d'un travail technique spécifique à un client qui est toujours fait sur mesure pour des clients spécifiques et ne génère donc aucune valeur future.

Selon le SDA, il ne peut être question de cession de droits d'auteur entre le gérant et sa société pour le développement de la méthodologie vu que :

- Ces œuvres ne peuvent pas être qualifiées d'originales car les considérations techniques, les règles et les limitations ne laissent pas beaucoup de place à la liberté créative du gérant.

- Pour bénéficier de cette protection, il est nécessaire que ces œuvres soient l'expression des efforts intellectuels du créateur. Étant donné qu'en l'occurrence, il s'agit de la rédaction détaillée d'une situation actuelle et future des clients du demandeur dans le cadre de services de conseil spécifiques à ces clients, il n'en est pas vraiment question.
- La mise à jour d'un modèle ou d'un document de base existant ne remplit certainement pas les conditions de protection. Les options créatives sont insuffisantes.

Pour éviter toute ambiguïté, la rédaction de la méthodologie n'implique pas le développement de logiciels.

Vu ce qui précède, la méthodologie développée en interne ne relève pas du champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5° CIR 92.

Cas 3 : Migrations de software

Monsieur X, gérant de la société Y, a développé une méthodologie pour assister des entreprises lors de migrations de software / migrations de datacenters. La société applique cette méthodologie chez ses clients. En vue de l'exploitation future de cette méthodologie de migration, la société envisage de faire publier le concept ainsi développé par le dirigeant d'entreprise dans le futur.

C'est pourquoi la société Y souhaite octroyer une indemnité à son dirigeant d'entreprise pour la cession de ses droits d'auteur sur la méthodologie qu'il a développée, égale à un % déterminé du chiffre d'affaires concernant la mise en œuvre de cette méthodologie.

Monsieur X souhaite que le SDA lui indique s'il peut bénéficier du régime des revenus de droits d'auteur tel que visé à l'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR92.

Le SDA est d'avis qu'en l'occurrence, il s'agit simplement d'un processus d'accompagnement (donner des avis orientés clients) de clients qui souhaitent effectuer une telle migration. Il n'est pas question d'un quelconque développement de software.

Les indemnités que Monsieur X perçoit pour la cession des droits sur le travail à sa société, ne peuvent par conséquent pas être considérées comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR92.

Cas 4 : Documents d'une agence de recrutement

Les employés d'une agence de recrutement rédigent divers documents, dont des analyses de candidats. Les documents comprennent des résultats de tests, des informations sur la personnalité et l'expérience professionnelle des candidats, des informations basées sur des vérifications de références, des commentaires du recruteur qui les accompagne. Ces documents, qui reflètent un certain nombre de faits et qui visent à fournir des avis individuels pour le client, ne peuvent être considérés comme des œuvres donnant lieu à une indemnité pour la cession de droits d'auteur au sens de l'article 17, § 1, 5°, CIR 92.

Cas 5 : Géomètre

Monsieur X est un collaborateur technique d'un bureau de géomètres spécialisé en estimations, lotissements et relevés.

Sur la base des résultats des mesures prises par le bureau, des plans sont établis au profit de clients spécifiques.

Monsieur X souhaite savoir s'il peut bénéficier du régime des revenus de droits d'auteur tel que visé à l'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR92.

Le SDA est d'avis que l'élaboration de plans dans le cadre des activités effectuées par un bureau de géomètres est un simple reflet de la réalité, de ce fait, ils ne peuvent pas être considérés comme étant originaux. Les plans sont plutôt le résultat d'un travail technique spécifique à un client qui est fait sur mesure pour eux.

Les œuvres décrites par le demandeur ne peuvent dès lors pas être considérées comme des œuvres protégées par le droit d'auteur.

7.2 AVANTAGE DE TOUTE NATURE

Cas 1 : Avantage de toute nature – Impact COVID-19

La société X met à disposition de son personnel des véhicules de société.

Dans le cadre de la crise du COVID-19, la plupart des employés de la société X ont été mis en télétravail ou au chômage temporaire entre le 17 mars et le 31 mai 2020. La plupart n'ont donc plus utilisé leur véhicule, ce qui peut être attesté par le kilométrage des véhicules quasi nul au cours de cette période. Dans la mesure où il n'y a eu quasiment aucun usage privé du véhicule pendant une période de 2,5 mois, le demandeur souhaite diminuer (sur base du kilométrage ou forfaitairement) l'avantage de toute nature appliqué pendant cette période.

Le SDA rappelle qu'un avantage de toute nature est imposé dès qu'une voiture de société est mise à disposition. Le calcul forfaitaire de cet avantage est totalement indépendant de l'intensité ou de la fréquence de l'utilisation effective de la voiture de société.

En l'espèce, le SDA constate qu'il n'existe pas de clause imposant la restitution du véhicule à l'employeur ou à la société de leasing durant la période concernée.

Un avantage de toute nature devra par conséquent être imposé pour la période concernée sans diminution prorata temporis. En effet, la mise à disposition du véhicule n'a pas été suspendue pendant la période concernée.

Pour le surplus, le SDA renvoie à la lecture des FAQ numéro 13 et 14 publiées par le SPF Finances relatives à la détermination de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur / entreprise.

Cas 2 : Rémunérations perçues dans le cadre du « travail associatif »

Le demandeur, une ASBL, est l'exploitant d'un certain nombre d'habitations d'assistance et propriétaire d'un certain nombre d'appartements de concierge (non meublés). L'ASBL souhaite, dans le cadre du « travail associatif » visé par la loi du 18 juillet 2018 relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale, mettre ces appartements de concierge à la disposition de concierges retraités par le biais d'un contrat de location. Les concierges peuvent occuper les appartements gratuitement en échange de la fourniture de services de concierge et de services de garde de nuit aux occupants du complexe immobilier.

Le demandeur s'adresse au SDA pour savoir si la rémunération perçue dans le cadre du « travail associatif » peut également consister en la mise à disposition gratuite d'un logement de concierge, la valeur de la mise à disposition étant déterminée de manière forfaitaire, conformément à l'article 18 AR/CIR 92.

Le SDA estime que les activités visées ne cadrent pas avec le « travail associatif » en raison du fait que :

- les tâches effectuées vont au-delà des simples gardes de nuit, elles comprennent également des tâches de concierge telles que la garde du complexe immobilier et le contrôle du respect du règlement d'ordre intérieur du complexe immobilier ;
- selon l'ONSS, la tâche la plus importante dans le cadre d'une garde de nuit est de « veiller » une personne tributaire de soins et de passer la nuit chez cette personne. En l'occurrence, le concierge passe la nuit dans son propre appartement, ce qui est insuffisant. L'objectif est que le(la) garde de nuit passe la nuit chez la personne tributaire de soins (pas nécessairement dans la même chambre, mais dans la même maison ou le même appartement) ;
- la philosophie du travail associatif concerne des activités complémentaires et occasionnelles qui ont lieu pendant le temps libre de l'intéressé (pas une activité professionnelle) et la rémunération limitée doit être accessoire. En l'occurrence, il s'agit d'une activité quasi permanente, c'est-à-dire tous les jours ouvrables de 18 h à 7 h 30 ainsi que du vendredi soir 18 h au lundi matin 7 h 30, à l'exception d'un certain nombre de week-ends libres.

Dans un souci d'exhaustivité, il convient également de vérifier s'il n'y a pas de conversion du travail régulier en travail associatif.

Le SDA estime donc que les rémunérations perçues doivent par conséquent être qualifiées de rémunérations imposables. La question de l'évaluation de la rémunération en nature pour le travail associatif est donc sans objet.

Enfin, il convient de mentionner que, par son arrêt du 23 avril 2020, la Cour constitutionnelle a annulé la loi du 18 juillet 2018 sur la relance économique et le renforcement de la cohésion sociale, ainsi que la loi modificative du 30 octobre 2018 y afférente, bien que les effets des dispositions annulées soient maintenus pour les activités menées jusqu'au 31 décembre 2020 inclus.

7.3 AVANTAGE SOCIAL

Cas 1 : Primes octroyées pendant la crise du COVID-19

Au printemps 2020, le SDA a reçu plusieurs demandes d'entreprises concernant la qualification de primes octroyées pendant la crise du COVID-19 à titre d'avantages sociaux exonérés afin de soutenir ou d'encourager financièrement les travailleurs.

À titre d'exemple, une demande visait à obtenir la confirmation de la qualification fiscale d'une prime d'environ 700 euros à titre d'avantage social exonéré que l'employeur souhaitait octroyer à titre unique à chaque travailleur pour soutenir l'impact financier de la crise du COVID-19. De cette manière, l'employeur souhaitait intervenir dans les frais supplémentaires occasionnés par la crise et le confinement/travail à domicile, par exemple les équipements et les frais supplémentaires de protection de la famille, les frais supplémentaires de nourriture, de jouets ou de matériel destinés aux enfants confinés à la maison (p. ex. ordinateur portable pour l'enseignement à domicile), etc.

En vertu de l'article 23, § 1^{er}, 4^o du CIR 92, combiné aux articles 30 et 31 du CIR 92, un avantage est en principe qualifié de rémunération imposable.

Conformément à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o du CIR 92 sont néanmoins exonérés les avantages sociaux suivants obtenus par les personnes qui perçoivent ou ont perçu des rémunérations de travailleurs ou de dirigeants d'entreprise, ainsi que par leurs ayants droit :

- «a) les avantages dont il n'est pas possible en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires ;
- b) les avantages qui, bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération ;
- c) les menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle. »

La demande visée ne se rapporte pas à un événement qui concerne l'entreprise proprement dite et il n'est pas non plus véritablement question d'une nécessité/détresse dans le chef des travailleurs. Il n'est dès lors pas évident d'y donner une suite favorable et de considérer la prime en question comme un avantage social exonéré sur la base du commentaire existant de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o du CIR 92.

Le SDA estime enfin que la demande visée a une portée générale, comparable aux mesures adoptées par les autorités dans le cadre de la crise du coronavirus et du confinement, et qu'il n'est donc pas le service ad hoc pour prendre une décision positive en la matière, puisque celle-ci ne respecterait en effet pas les conditions de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o du CIR 92.

Cas 2 : En-cas sains et compléments alimentaires

En 2020, le SDA a été interrogé à plusieurs reprises par des entreprises sur la qualification à titre d'avantage social exonéré d'en-cas sains et de compléments alimentaires. Celles-ci souhaitent obtenir la confirmation que l'offre de ces produits par un employeur peut être considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur et déductible par l'employeur.

Dans l'un des dossiers, il s'agissait d'en-cas sains constitués d'un mélange d'en-cas protéinés sans sucres ajoutés et d'ingrédients naturels comme des barres aux fruits et aux noix, du chocolat végan, du pop-corn, des mélanges de noix, etc. Les produits sont offerts dans un coffret ou une boîte (contenant un mélange d'une cinquantaine d'en-cas) pour être consommés au travail. Les produits sont emballés individuellement. Les produits sont exclusivement offerts sur le lieu de travail.

Dans un autre dossier, il s'agissait de compléments alimentaires, composés individuellement en fonction des besoins spécifiques du travailleur et emballés dans des sachets individuels. Selon le demandeur, les produits offerts améliorent la santé du travailleur, augmentent la motivation, diminuent l'absentéisme et améliorent les performances au travail.

Seul un nombre limité de frais relatifs à l'octroi d'avantages aux membres du personnel, énumérés de manière exhaustive, ne relève pas de l'article 53, 14°, CIR 92 (qui stipule que les avantages sociaux exonérés ne constituent pas des frais professionnels déductibles pour leur distributeur) et sont totalement déductibles pour l'employeur, comme notamment :

- la distribution gratuite de potage, de café, de thé, de bière ou de rafraîchissements pendant les heures de travail ;
- la distribution gratuite de fruits sous forme d'en-cas à consommer directement pendant les heures de travail.

Le SDA estime que les en-cas concernés n'appartiennent à aucune des deux catégories. Bien que ces en-cas soient constitués de fruits, de légumes, de noix, d'amandes et de graines, il s'agit ici en grande partie de produits « transformés ». De plus, les ingrédients de base sont dans un certain nombre de cas accompagnés de chocolat, d'édulcorants, etc. Ils constituent probablement un avantage social exonéré pour les travailleurs (s'ils sont consommés immédiatement sur le lieu de travail, bien entendu), mais ne sont pas déductibles dans le chef de l'employeur.

En ce qui concerne les compléments alimentaires, il est clair que ces produits peuvent encore moins être assimilés à des fruits ou à des noix. Les commandes individualisées pour chaque travailleur sont en outre exclues du champ d'application de la circulaire n° Ci.RH.242/618.836 (AGFisc n° 27/2012) du 06.08.2012 relative à la consommation immédiate de fruits sur le lieu de travail. La consommation à la maison ou en famille n'est pas visée non plus par cette circulaire. Dans l'opération présentée, il est selon le SDA question d'un avantage personnalisable. En d'autres termes, il ne s'agit pas d'avantages collectifs de faible valeur qui ne peuvent pas être personnalisés ou dont il est pratiquement impossible de déterminer la proportion octroyée à chaque bénéficiaire.

7.4. TAXATION ÉTALÉE DES PLUS-VALUES

La SRL X possède dans son bilan des biens immobiliers en pleine propriété qui font l'objet d'une expropriation. En échange, la SRL X reçoit, d'une part, d'autres parcelles de terrain et, d'autre part, une soulte en espèces à titre d'indemnité des peuplements forestiers sur les terrains expropriés. La SRL X souhaite procéder à la construction d'un nouveau bâtiment sur les terrains acquis en échange afin de poursuivre son exploitation. À cette fin, la SRL X souhaite utiliser au moins la totalité de la soulte en espèces qu'elle a obtenue.

La SRL X souhaite opter pour la taxation étalée seulement pour la plus-value réalisée sur le bâtiment, et souhaite que la plus-value sur le terrain soit imposable immédiatement. La SRL X demande la confirmation que lorsque l'indemnité pour les peuplements forestiers est réemployée, il y a un emploi suffisant pour l'application de l'article 47 CIR 92.

La plus-value que la SRL X réalise à la suite de l'expropriation est considérée comme une plus-value forcée au sens de l'article 47, § 1^{er}, 1^o CIR.

Si une plus-value est réalisée sur la vente d'un bâtiment, le prix de vente total doit être réemployé. Il s'agit tant de la valeur relative aux bâtiments que de la valeur du terrain non amortissable. La Cour d'appel de Gand a statué que le bâtiment vendu avec le terrain devait être considéré comme un actif unique. Les bâtiments et le terrain forment un tout indissociable, même si une distinction est faite en termes de comptabilité. La Cour de cassation a confirmé la position de la Cour d'appel de Gand (Cour de cassation 19 septembre 2014).

Le SDA est d'avis que la totalité du montant (valeur du terrain + somme d'argent) doit être réinvestie et que, par conséquent, le raisonnement de la SRL X ne peut être suivi. Si l'article 47 CIR 92 est appliqué, la totalité de l'indemnité (valeur du terrain + somme d'argent) doit être réemployée. La plus-value à taxer de manière étalée s'élève à l'indemnité complète diminuée de la valeur comptable.

La SRL X s'est également référé à la jurisprudence de la Cour de cassation du 21 juin 2018 et la Cour constitutionnelle du 25 mai 2020.

Dans son arrêt du 21 juin 2018 (F.16.0028.N), la Cour de cassation a confirmé que 1^o) lorsqu'un contribuable tient une comptabilité simplifiée (ce qui en l'occurrence n'est pas le cas) et 2^o) dans le cadre de laquelle il n'applique que des amortissements et ne procède à aucune réduction de valeur, il y a lieu de considérer que le terrain, qui peut faire l'objet d'une réduction de valeur mais non d'un amortissement, n'est pas un élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité professionnelle (cf. article 41, 2^o CIR 1992), de sorte que la plus-value réalisée sur le terrain n'est pas imposable en application de l'article 27, alinéa 2, 3^o CIR 1992.

Le SDA s'appuie également sur la décision de la Cour constitutionnelle du 25 mai 2020. Pour un contribuable qui tient une comptabilité en partie double (ce qui est le cas pour la SRL X) et qui décide de comptabiliser des immobilisations parmi les éléments de l'actif, il convient de partir de l'hypothèse que celui-ci a effectivement eu l'intention de comptabiliser les fluctuations de la valeur des terrains dans le résultat d'exploitation.

7.5. FRAIS PROFESSIONNELS

Cas : Limite des 80%

Le demandeur, l'organisme A, propose des assurances de groupe, ainsi notamment au Groupe B.

Dans le cadre de sa politique active en matière de fins de carrière, le Groupe B souhaite motiver ses travailleurs qui atteindront l'âge légal de la retraite dans 10 ans maximum à rester plus longtemps en activité en leur offrant la possibilité d'évoluer vers un poste « light ». Cette fonction adaptée entraîne cependant un emploi moins bien rémunéré et donc une baisse de salaire qui à son tour résulte en une baisse dans la constitution de la pension complémentaire des travailleurs.

Le demandeur demande au SDA si, pour le calcul de la règle des 80 %, on peut prendre en compte la dernière rémunération brute annuelle normale de la dernière année précédant l'entrée en vigueur de ce régime de fins de carrière.

Par le passé, en réponse à 2 questions parlementaires⁴, le ministre des Finances a déclaré que lorsque la rémunération d'un travailleur diminue vers la fin de sa carrière en raison d'une réduction du temps de travail dans le cadre de mesures sociales (incluses dans la législation sociale) ou en raison de la CCT 77bis, la rémunération à temps plein peut toujours être utilisée comme rémunération de référence pour le calcul de la limite des 80 %.

Étant donné qu'il n'est pas question en l'espèce d'une réduction du temps de travail dans le cadre de mesures sociales inscrites dans une loi (comme, par exemple, les mesures de la loi du 19 juin 2009 portant des dispositions diverses sur l'emploi en temps de crise, introduites à la suite de la crise financière de l'époque) ou par le biais d'une CCT, telle que la CCT 77bis, le SDA est d'avis que la rémunération brute annuelle des travailleurs de la dernière année avant le début du régime de fin de carrière ne peut pas être prise en compte pour la détermination de la règle des 80 %.

⁴ Question parlementaire n° 288 de Mr Moock dd. 14 février 1996 (Bull n° 765, p. 2310) et question parlementaire orale n° 7671 de Mr Van der Maelen dd. 2 juillet 2002 (compte rendu analytique, Commission Finances et Budget, 2 juillet 2002, Com 802, p.8).

7.6. QUALIFICATION DES REVENUS

Cas 1 : Prime Airbag – Régime fiscal

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que la prime AIRBAG qu'il percevra du FOREM est bien exonérée d'impôts.

La prime Airbag consiste en une source de financement pour une activité indépendante dans sa phase de démarrage permettant d'obtenir un montant maximum de 12.500 € versé en quatre fois sur une période de deux ans.

Pour obtenir cette prime il faut être indépendant à titre complémentaire depuis au moins 3 ans OU souhaiter s'installer pour la première ou deuxième fois en tant qu'indépendant à titre principal et avoir suivi une formation spécifique à l'IFAPME ou être engagé par une autre structure d'accompagnement à l'autocréation d'emploi (SAACE) pour devenir indépendant.

Le SDA rappelle que la prime AIRBAG constitue un revenu professionnel imposable à l'IPP :

- soit en tant que bénéfices visés aux art. 23, § 1^{er}, 1^o, 24 et 25, CIR 92 si l'activité professionnelle est exercée par une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ;
- soit en tant que profits visés aux art. 23, § 1^{er}, 2^o et 27 CIR 92 si l'activité professionnelle est exercée par un titulaire de profession libérale, charge, office ou autre occupation lucrative ;
- soit, le cas échéant, en tant que bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure visés aux art. 23, § 1^{er}, 3^o et 28 CIR 92 lorsque ladite prime est obtenue ou constatée postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle.

Cas 2 : Indemnité pour dommage moral

Le demandeur a intenté une action devant le tribunal du travail contre une entreprise dans un dossier portant sur une discrimination salariale. Dans ce cadre, il a été demandé au tribunal de dire pour droit qu'il y avait une inégalité de rémunération discriminatoire entre une travailleuse et ses collègues masculins. Une telle inégalité de rémunération constitue une discrimination directe, ou à tout le moins indirecte, au sens de la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre la discrimination entre les femmes et les hommes, ou une violation de l'article 3 de la CCT n° 25.

Cette action a été rejetée par le tribunal au motif qu'il n'y avait aucune preuve concluante de discrimination. Le demandeur a fait appel de ce jugement.

Par la suite, les parties ont établi un projet de convention transactionnelle stipulant que l'entreprise en cause ne reconnaissait aucune faute, mais pourrait malgré tout être disposée à verser une indemnité pour dommage moral à la victime. Selon le projet de convention, l'employeur comprend que pour la travailleuse, il y aura toujours une présomption (non réfutée) de discrimination tant qu'il n'y aura pas eu de jugement définitif en appel, et que cette présomption de discrimination – et l'incertitude persistante qui l'accompagne – est moralement offensante pour elle.

Le demandeur se réfère à la circulaire Ci.RH.241/621.336 du 4 janvier 2013, adressée au Centre pour l'égalité des chances et la lutte contre le racisme (ci-après « Unia »). Il y est confirmé que l'Administration Générale de la Fiscalité n'exige pas que le paiement d'une indemnité doive résulter d'une décision prise par un tribunal ou une cour du travail pour que cette indemnité puisse être considérée comme une indemnité pour dommage moral non imposable. Le paiement d'une indemnité résultant d'un accord amiable dans lequel Unia est intervenu en exécution de sa mission de médiation légale peut en effet être qualifié d'indemnité pour dommage moral non imposable. Il faut de surcroît que le montant de l'indemnité ait été déterminé spécifiquement en vue de réparer le dommage moral individuel qui a été réellement subi par la victime. Par contre, si le montant de l'indemnité a par exemple été calculé afin de couvrir une perte de revenus professionnels imposables, le montant total de cette indemnité constitue bien une rémunération des travailleurs imposable.

Le dommage moral spécifique subi par la victime n'est que très brièvement décrit et l'indemnité correspondante n'est pas suffisamment motivée (p. ex. sur la base de la loi, de la jurisprudence, de points de référence, etc.). Par ailleurs, dans l'action initiale au nom de la travailleuse, il était également question d'un élément matériel dans l'indemnité forfaitaire, qui couvrait le dommage tant moral que matériel (et dont le montant correspondait à peu près au montant proposé dans la convention transactionnelle en réparation du dommage purement moral).

Le SDA estime que le montant proposé ne peut être considéré comme une indemnité pour dommage moral non imposable. Par conséquent, l'indemnité dans son ensemble doit être considérée comme une rémunération imposable.

Cas 3 : Vente de cryptomonnaies

La demande de prefilling vise à confirmer que les ventes de cryptomonnaies réalisées par Monsieur X ressortent de la gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que les plus-values réalisées ne sont pas imposables en application de l'article 90, alinéa premier, 1°, CIR 92.

Cela fait une dizaine d'années que le demandeur a commencé à miner des cryptomonnaies, et ce, pendant un certain nombre d'années.

Depuis le début de l'année passée, il vend une partie de ces cryptomonnaies tous les mois.

Le demandeur est actif dans le secteur IT.

Bien que seule une décision sur l'article 90, alinéa premier, 1° du CIR 92 soit demandée, le SDA estime, dans le cas présent, que les revenus provenant de la vente de cryptomonnaies sont à considérer comme des revenus professionnels conformément à l'art. 23, CIR 92, pour les motifs suivants :

- miner des cryptomonnaies peut être considéré comme un suivi actif et constant d'une activité ayant pour but d'acquérir des cryptomonnaies (le minage des cryptomonnaies se fait ici en l'occurrence en laissant son ordinateur allumé sans discontinuité pour obtenir de cette manière des cryptomonnaies) ;
- le demandeur est actif dans le secteur IT ;
- depuis le début de l'année passée, le demandeur vend des cryptomonnaies tous les mois.

7.7. VENTE D' ACTIONS

Cas 1 : Liquidités excédentaires – Compte courant

Le demandeur détient quasiment toutes les actions ou parts de la société d'exploitation X. Il souhaite céder l'entreprise à l'un de ses fils, en particulier en raison de son âge et de son état de santé, mais celui-ci ne dispose pas des moyens financiers nécessaires à cette fin.

C'est la raison pour laquelle le demandeur vendrait ses actions ou parts à la société Y, qui a récemment été constituée par son fils. La société Y financera l'achat au moyen des dividendes qu'elle recevra de la société X.

Le prix de vente perçu par le demandeur servira d'abord à apurer sa dette en compte courant envers la société X.

Dans le cadre d'une vente d'actions ou parts, le SDA estime qu'il convient de considérer les créances détenues par la société sur le compte courant des actionnaires comme des liquidités excédentaires. Les liquidités que la société peut prêter à ses actionnaires sont en effet des liquidités dont elle n'a pas besoin pour ses activités opérationnelles, et qui sont donc excédentaires. Préalablement à l'opération de vente, il convient de verser les liquidités excédentaires/créances en compte courant au demandeur à titre de dividendes.

Cas 2 : Vente d'une société avec un bien immobilier

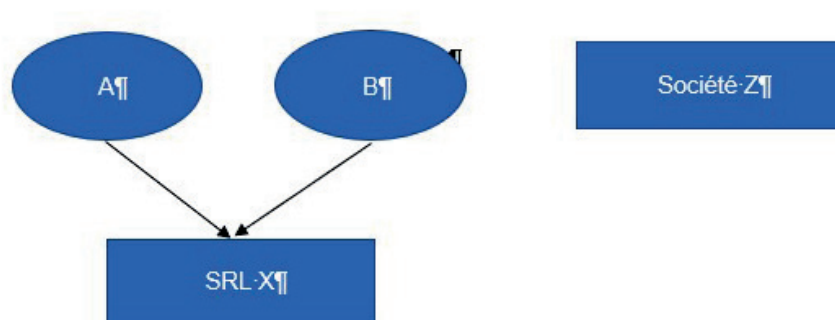
La société X a été constituée historiquement par le demandeur A et sa mère.

Toutes les actions de la société X (à l'exception d'une action détenue par B) sont actuellement détenues par A et font donc partie du patrimoine privé des demandeurs.

Récemment, A a reçu une offre de la société Z, spécialisée dans le développement de projets, pour l'acquisition des actions de la société X.

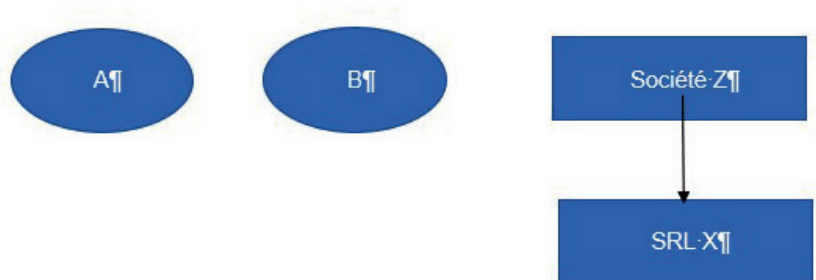
Les demandeurs souhaitent mettre fin à leurs activités dans la société X et, par conséquent, vendre les actions à la société Z.

Situation avant l'opération



L'objet de la demande est d'obtenir la confirmation que la plus-value réalisée lors de la vente des actions de la société X à un tiers n'est pas imposable au titre de revenus divers en application des articles 90, alinéa 1^{er}, 1^o, et 9^o, 1^{er} tiret, du CIR92.

Situation après l'opération



Compte tenu du fait que l'activité de la société X n'est pas poursuivie et que les actions sont vendues sous les conditions suspensives de l'obtention d'une attestation du sol et des permis de bâtir nécessaires en vue de la réalisation d'un nouveau projet immobilier, l'opération a pour objet de vendre un bien immobilier plutôt que les actions d'une société qui poursuit ses activités dans la continuité.

Une telle vente donne lieu à un abus fiscal au sens de l'article 344, §1^{er}, du CIR92, à savoir l'évitement (i) d'une plus-value relative au bien immobilier à l'impôt sur les sociétés (abus à l'article 192, du CIR92) et (ii) d'une taxation à l'impôt des personnes physiques résultant du boni de liquidation de la société X (abus à l'article 18, 2^o *ter*, du CIR92).

7.8. RÉDUCTION D'IMPÔTS TAX SHELTER

Cas : Société immobilière

La société X (ci-après « La Société ») exploite des chambres meublées (7 chambres de 2 personnes) pour des séjours de courte durée (le plus souvent une nuitée).

Elle preste conjointement à cette mise à disposition les services suivants :

- 1) accueil des clients ;
- 2) nettoyage des chambres et des draps ;
- 3) petits déjeuners ;
- 4) entretien des abords.

Ces services sont imposés aux clients et non optionnels si bien que ces derniers n'ont pas la possibilité d'y renoncer moyennant une réduction de prix.

La demande vise à obtenir la confirmation que la Société ne doit pas être considérée comme une société immobilière au sens de l'article 145/26 du CIR 92.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, il ressort que, parmi les conditions à respecter pour avoir droit à la réduction d'impôt précitée, l'article 145/26, § 3, alinéa 1^{er}, 5^o du CIR 92 prévoit que la société ne doit pas être 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 1^{er}, 1^o du CIR 92, leur conjoint ou leurs enfants lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, ont l'usage.

Les termes « pour compte propre » dans le cadre de cette disposition légale impliquent que les biens immobiliers soient investis dans le patrimoine de la société (comptabilisés en immobilisations), ce qui est effectivement le cas en l'espèce.

Sur base de ce qui précède, l'activité hôtelière décrite doit par conséquent être exclue de la réduction d'impôts.

L'attention est par ailleurs attirée sur le fait que le commentaire de la TVA (chapitre 3, section 3, n° 10A) selon lequel la mise à disposition d'un bien immobilier obligatoirement accompagnée des services susvisés ne doit pas être considérée comme une location immobilière, n'est pas applicable dans le cadre de l'art. 145/26, § 3, al. 1^{er}, 5^o, CIR 92.

D'une manière générale, une société immobilière possède en effet non seulement des biens immobiliers dans le but de les mettre à la disposition de ses clients (par exemple par le biais de baux), mais elle gère également le développement et la gestion quotidienne des biens immobiliers détenus.

Dans ce contexte, elle peut mener d'autres activités qui représentent une valeur ajoutée pour ses biens immobiliers ou pour ses utilisateurs.

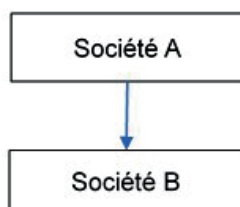
Le fait que l'activité hôtelière de la société ne consiste pas uniquement à louer des biens immobiliers pour compte propre, n'empêche pas qu'elle soit considérée comme une "société immobilière" dans le cadre du tax shelter entreprises débutantes.

7.9. RESTRUCTURATIONS

Cas 1 : Fusion mère-fille

Le groupe A est un groupe international. Le groupe est actif en Belgique par l'intermédiaire de la société A. En janvier de l'année X, la société A a acheté toutes les actions de la société B d'une tierce partie. La société B possède un bien immobilier et un stock limité de marchandises. Immédiatement après l'achat, un contrat de bail a été conclu entre la société A et la société B, sur la base duquel le bien immobilier a été mis à la disposition de la société A.

Organigramme avant l'opération



À la fin de l'année X, il a été mis un terme à toutes les activités de la société B. Le bien immobilier est loué à la société A. À l'heure actuelle, l'objectif est de simplifier la structure du groupe belge. Une fusion mère-fille est envisagée au cours de laquelle la société B est absorbée par la société A.

Avis du SDA

Attendu qu'à la fin de l'année X, toutes les activités de la société B ont cessé, qu'aucune marchandise n'a été achetée depuis la reprise et que le seul bien immobilier est loué à la société A, on ne peut que conclure qu'au moment de l'acquisition des actions de la société B, la société A n'avait aucune intention de reprendre et de poursuivre les activités de la société B. Le seul but de la transaction sur les actions est l'acquisition du bien immobilier. La fusion envisagée le confirmant.

Les seuls motifs économiques valables cités par le demandeur pour justifier l'opération de fusion restent limités à une simplification du groupe et à des économies de frais propres à toute fusion. Les motifs économiques valables ne contrebalancent pas l'avantage fiscal qui sera obtenu grâce à la fusion (évitement de l'impôt des sociétés sur les plus-values en cas de liquidation), de sorte que l'opération de fusion ne répond pas aux dispositions de l'article 183bis du CIR 92 (voir l'arrêt de la Cour européenne de Justice du 10 novembre 2011 dans l'affaire C-126/10 Foggia). L'ensemble des opérations ne résiste pas davantage aux dispositions de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 en l'absence de motifs non fiscaux.

En ce qui concerne les droits d'enregistrement, l'opération de cession d'actifs dissimulés vise plus que probablement à éviter les droits d'enregistrement (l'évaluation de la mesure anti-abus relève de la compétence de Vlabel puisque le bien immobilier est situé en Flandre).

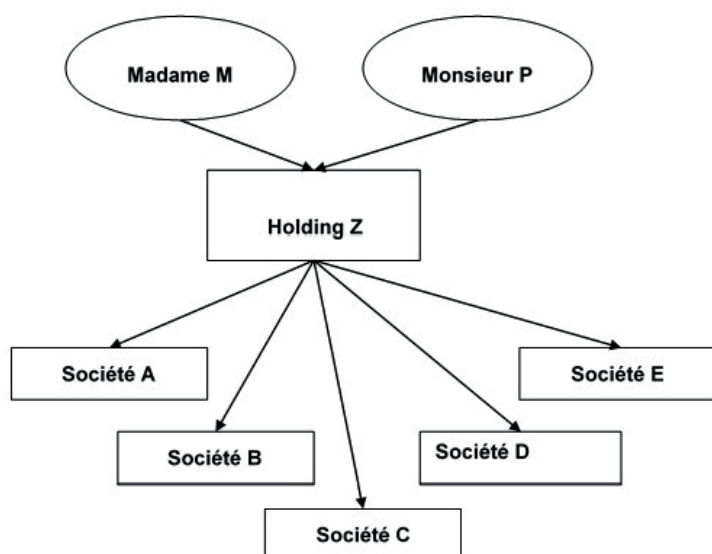
En ce qui concerne la TVA, le transfert comprend un stock limité et un bien immobilier déjà utilisé par la société absorbante. Il convient de préciser que la société absorbante n'a nullement l'intention de poursuivre une activité économique. Cette dernière essaiera tout au plus de vendre le stock de marchandises (Zita Modes).

Cas 2 : Scission partielle

Le Groupe Z consiste en une société holding Z et cinq sociétés sœurs, A, B, C, D et E. Les actions de la société Z sont détenues par Madame M et Monsieur P, chacun pour 50 %.

La société Z est un holding actif qui fournit des services de support au groupe avec son propre personnel.

Organigramme avant l'opération

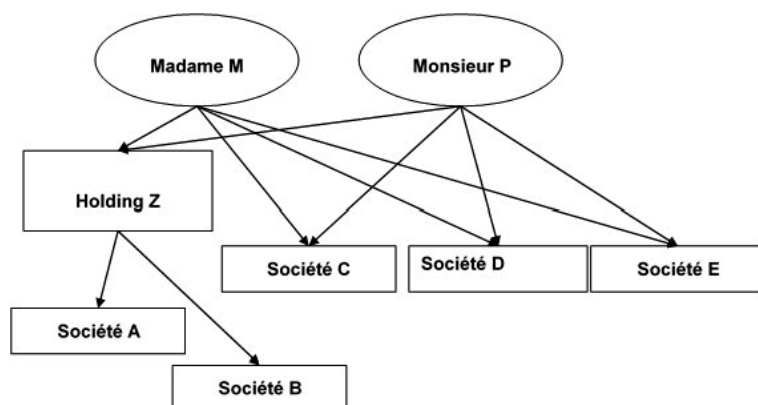


Le management actuel souhaite revoir la structure du groupe de sorte que la société Z détiendra uniquement les participations des filiales A (100 %) et B (100 %).

Les étapes suivantes envisagées sont :

- Étape 1 : Scission partielle de la société Z par laquelle la participation qu'elle détient dans la société C et le personnel seront transférés à la filiale C. La société C annulera immédiatement ses propres actions qu'elle aura reçues. À la suite de cela, les actions de la société C seront détenues par Madame M et Monsieur P ;
- Étape 2 : Scission partielle de la société Z par laquelle la participation qu'elle détient dans la société D et son personnel seront transférés à la filiale D. La société D annulera immédiatement ses propres actions qu'elle aura reçues. À la suite de cela, les actions de la société D seront détenues par Madame M et Monsieur P ;
- Étape 3 : Scission partielle de la société Z par laquelle la participation qu'elle détient dans la société E et son personnel seront transférés à la filiale E. La société E annulera immédiatement ses propres actions qu'elle aura reçues. À la suite de cela, les actions de la société E seront détenues par Madame M et Monsieur P.

Organigramme après les opérations



La restructuration envisagée entre dans le cadre de la vente des sociétés opérationnelles A et B par l'intermédiaire de la vente des actions de la société holding Z. À cet effet, les participations que Madame M et Monsieur P ne souhaitent pas vendre, seront partiellement transférés aux sociétés concernées qui obtiendront de ce fait des actions propres. Ensuite, les actions propres seront annulées.

Les scissions partielles visent tant à préparer le holding à la vente (avec les participations dans les sociétés A et B) qu'à transférer les participations des sociétés C, D et E dans le patrimoine privé de sorte que les actionnaires puissent se réserver toutes les pistes pour d'éventuelles futures cessions (exemptes d'impôt) de ces actions.

Les motifs économiques valables, qui se limitent à une réforme de la structure du groupe, ne contrebalancent pas l'avantage fiscal, à savoir le fait d'éviter le Pr.M. dû en cas de :

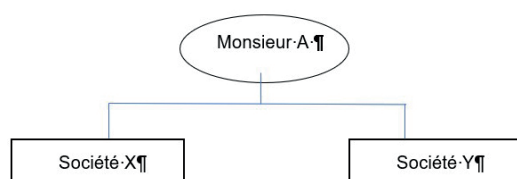
- distribution en nature des actions des sociétés C, D et E aux actionnaires personnes physiques ; ou
- vente des actions des sociétés A et B par la société Z, suivie par une distribution du prix de vente à titre de dividende.

Par conséquent, les opérations envisagées ne répondent pas aux dispositions de l'article 183*bis*, CIR92.

Cas 3 : Scission partielle

La société d'exploitation X appartient à Monsieur A qui détient, en outre, les actions de la société Y qui gère un patrimoine mobilier et immobilier.

Organigramme avant l'opération



Monsieur A souhaite se retirer des affaires et vendre les actions à un employé, Monsieur B.

Afin de rendre la reprise financièrement réalisable, le demandeur souhaite, préalablement à la reprise, scinder partiellement les placements et une créance en compte courant au profit de la société Y existante.

La restructuration présentée cadre avec la vente de la société opérationnelle X et les motifs économiques valables se limitent à préparer la société X à la vente.

Étant donné que le seul objectif de l'opération est de soustraire les liquidités excédentaires de la société X afin d'en faciliter la reprise, le SDA fait valoir que les motifs économiques valables ne compensent pas l'avantage fiscal, à savoir éviter le Pr. M. qui serait dû si ces liquidités étaient distribuées au moyen d'un dividende.

Par conséquent, les opérations envisagées ne répondent pas aux dispositions de l'article 183*bis* et 344, §1^{er} du CIR92.

7.10. IRRECEVABLE

Cas 1 : Pays refuge

Le demandeur est une société belge qui souhaite, dans le cadre de sa répartition des risques, investir dans un fonds à capital variable mondial qui investit dans des projets d'intérêt public. Le fonds détient des intérêts dans les sociétés cibles par le biais d'une chaîne d'entités (juridiquement) transparentes et non transparentes. Au sein de cette chaîne se trouve une entité dotée de la personnalité juridique et établie dans les îles Caïmans. Le mode d'intervention de cette entité mène à la constatation que des éléments essentiels de la situation décrite se rattachent à un pays refuge figurant sur la liste des États visés à l'art. 307, § 1/2, alinéa 3 du CIR 92, ce qui conduit par conséquent à une irrecevabilité en vertu de l'art. 22, alinéa 3, 1° de la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

Cas 2 : Pays refuge

Le demandeur a été constitué sous la forme d'une pricaf privée et regroupera différents investisseurs; cette pricaf privée servira de feeder (fonds nourricier) pour investir dans un certain nombre de fonds maîtres (non cotés). Les fonds dans lesquels le demandeur souhaite investir sont des personnes morales constituées selon le droit de Guernesey. Le mode d'intervention de ces fonds mène à la constatation que des éléments essentiels de la situation décrite se rattachent à un pays refuge figurant sur la liste des États visés à l'art. 307, § 1/2, alinéa 3 du CIR 92, ce qui conduit par conséquent à une irrecevabilité en vertu de l'art. 22, alinéa 3, 1° de la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

7.11. DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION

Cas : Abus qualification revenus d'innovation

Une société belge a développé un logiciel facilement applicable sur le plan commercial.

Une société cotée en Bourse qui souhaitait disposer de ladite technologie a repris l'ensemble de la société belge en rachetant intégralement ses actions ou parts. Ainsi, les actionnaires de la société belge ont pu disposer directement du montant intégral de la reprise, de sorte que la plus-value réalisée sur la vente des actions ou parts n'était ni imposable à titre de revenu divers ni à titre de revenu professionnel.

Malgré la reprise en question, cette société ne pouvait toujours pas disposer de ladite technologie. C'est la raison pour laquelle la société cotée en Bourse et la société belge ont conclu un contrat de redevance, en vertu duquel un pourcentage des bénéfices nets est concédé à la société belge pour l'utilisation de son logiciel.

Ce contrat présente un certain nombre de particularités :

- Il a été conclu pour dix ans et a pour objet l'utilisation du logiciel.
- Aucune disposition particulière n'a été reprise concernant la fin du contrat : résiliation du contrat, prolongation automatique, prolongation sous conditions/révisions, etc.
- Aucune rétribution n'a davantage été prévue pour le logiciel en cas de fin : transfert sans indemnité, indemnité de sortie unique, etc.
- La société belge devait permettre une utilisation libre du logiciel, en assurer la maintenance et veiller à ce qu'il reste opérationnel.
- En ce qui concerne les améliorations apportées par la société belge au logiciel, cette dernière est toutefois rémunérée en plus par le biais d'un contrat distinct. La société belge peut donc être considérée comme un « prestataire de services R&D contractuel » rémunéré à concurrence des coûts de R&D + 10 % (majoration des frais de 10 %).

- La société cotée en Bourse deviendra automatiquement propriétaire des améliorations apportées.
- Pour la détermination du taux et de la durée de la redevance, il a été fait référence aux rapports d'évaluation des actions.
- Les conséquences d'un retard de paiement de la redevance annuelle, ainsi que le contrôle de la détermination de la redevance sont particulièrement bien décrits.

Après analyse, il a été conclu que ce contrat de redevance pouvait être requalifié en une simple vente du logiciel avec un paiement en dix tranches. Si elles n'étaient pas des sociétés liées, les parties ne concluraient en effet tout simplement pas un tel contrat. La société cotée en Bourse paie dix fois une somme considérable pour l'utilisation d'un logiciel qui pourrait ne plus rien valoir après trois ans. En outre, elle doit encore payer un supplément pour les améliorations et les modifications apportées et dont elle deviendra automatiquement propriétaire. Au terme de la dixième année, sa position n'est pas claire.

Le SDA s'est interrogé sur la solution choisie. Le texte de l'article 205/1, § 2, 2°, cinquième tiret du CIR 92 prévoit que les rémunérations à l'occasion d'une aliénation entrent en ligne de compte à titre de revenus d'innovation.

Ces rémunérations ne peuvent toutefois bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation que dans les conditions suivantes :

- avoir la nature d'une immobilisation ;
- avoir été constituée au plus tard lors de la période imposable précédente ;
- condition de l'article 205/4, § 5 du CIR 92 : réaffecter à des dépenses éligibles dans les cinq ans (obligation de réinvestissement comparable à l'article 47 du CIR 92).

La société belge n'a jamais activé le logiciel et les améliorations au cours des périodes imposables précédant la vente.

Enfin, il ressort clairement des éléments de fait que les obligations de réinvestissement de l'article 205/4, § 5 du CIR 92 ne pourraient jamais être respectées.

En cas de vente du logiciel, la société belge n'entraîne donc pas en ligne de compte pour la déduction du prix de vente net perçu à titre de revenus d'innovation, et ce, en l'absence d'activation du logiciel développé.

En qualifiant le contrat de « contrat de redevance », la société belge estimait ne devoir reprendre que 15 % des revenus dans sa base imposable pendant dix ans en les qualifiant de revenus de redevance au sens de l'article 205/1, § 2, 2°, premier tiret du CIR 92 (redevances de licence).

Cette opération peut dès lors être qualifiée de simulation permettant de présenter un contrat de vente comme un contrat de redevance.

Dans dix ans, il est fort probable que le logiciel développé sera soit sans valeur, soit obsolète, voire même qu'il aura disparu, laissant une coquille vide, alors que la valeur marchande du logiciel se chiffrerait aujourd'hui à des dizaines de millions.

Il a été communiqué au conseil de la société belge que le SDA ne pouvait consentir à la déduction des redevances perçues à titre de revenus d'innovation, étant donné que le SDA les considérerait comme des acomptes dans le cadre de la vente d'un logiciel. La rétribution perçue à l'occasion de la vente d'un logiciel n'entre pas davantage en ligne de compte pour la déduction pour revenus d'innovation, puisqu'il ne s'agit pas de la vente d'une immobilisation incorporelle. En outre, la société belge devrait réinvestir les revenus exonérés perçus. La manière dont cela se produirait n'est absolument pas claire dans le cas présent. Le doute plane sur ce que la société belge ferait encore à l'avenir en termes d'activité au-delà de sa fonction limitée de « prestataire de services R&D contractuel » pour la société cotée en Bourse.

8. PERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

2016.0427, 2016.0753, 2018.0271, 2018.0673, 2018.0676, 2018.0724, 2018.1138, 2019.0302, 2019.0303, 2019.0304, 2019.0379, 2019.0408, 2019.0565, 2019.0727, 2019.0773, 2019.0820, 2019.0947, 2019.1026, 2019.1080, 2019.1145, 2019.1151, 2019.1178, 2020.0078, 2020.0089, 2020.0126, 2020.0158, 2020.0205, 2020.0498, 2020.0500, 2020.0541, 2020.0618, 2020.0635, 2020.0652, 2020.0843, 2020.0854, 2020.0855, 2020.0856, 2020.1107, 2020.1147, 2020.1179, 2020.1182, 2020.1202, 2020.1230, 2020.1238, 2020.1239, 2020.1240, 2020.1241, 2020.1242, 2020.1269, 2020.1272, 2020.1279, 2020.1494, 2020.1507, 2020.1539, 2020.1607, 2020.1683, 2020.1715, 2020.1731, 2020.1922

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

Tableau 2 : Nombre total de demandes ordinaires introduits et traités en 2020

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
Demandes ordinaires	780	450	787	441
Total	1230		1228	

Tableau 3 : Nombre total de demandes COVID-19 concernant télétravail en 2020⁴

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
Demandes COVID-19	629	422	626	422
Total	1051		1048	

⁴ Voir 6.1.

9.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

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

DEMANDE											
Année	NATURE DECISION										TOTAL
	FAVORABLE		DESISTEMENT		IRRECEVABLE		DEFAVORABLE		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

Tableau 2 : Nature des décisions 2020 – ventilation décisions ordinaires et décisions COVID-19 concernant télétravail

	Favorable	Désistement	Irrecevable	Défavorable	Mixte	Total
Décisions ordinaires	1187	38	1	0	2	1228
Décisions COVID-19	1027	21	0	0	0	1048

Tableau 3 : Nature des clôtures des profilings – Aperçu

PREFILING							
ANNEE	NATURE CLÔTURE						TOTAL
	DEMANDES		SANS SUITE		AVENANT		
	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

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

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

Tableau 4 : Répartition détaillée – Année 2020

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	129	129	155	168
Droits d'auteur	227	224	331	358
Frais professionnels	25	23	79	101
Rémunérations (1)	36	42	72	84
INR	17	15	28	24
TVA	99	97	306	305
RDT	22	21	31	37
Restructurations	135	136	203	218
Taxe Caïman	5	6	18	25
Frais propres à l'employeur	173	180	262	268
Frais propres à l'employeur-COVID-19	1051	1048	0	0
Abandons de créances	11	10	23	14
Plus-values sur actions	40	35	74	81
IPP	31	32	182	166
Enregistrement	19	20	67	67
Revenus mobiliers	95	96	139	124
IPM	37	32	43	38
Stock Options	10	10	21	31
Tax Shelter	1	1	2	3
Taxe au tonnage	3	1	5	3
ISOC	71	67	122	108
Prix de transfert	37	45	98	72
Usufruit	7	6	20	23
Autres	0	0	9	5
TOTAL	2281	2276	2290	2323

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

Tableau 5 : Répartition détaillée des décisions ordinaires par qualité du demandeur – Année 2020

	DEMANDES			
	GE (1)	PME (1)	P	IPM (2)
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	66	62	1	0
Droits d'auteur	4	53	164	3
Frais professionnels	3	5	15	0
Rémunérations	25	7	6	4
INR	6	5	4	0
TVA	10	64	10	13
RDT	10	11	0	0
Restructurations	50	86	0	0
Taxe Caïman	0	0	5	1
Frais propres à l'employeur	119	40	0	21
Abandons de créances	5	5	0	0
Plus-values sur actions	0	0	35	0
IPP	7	3	20	2
Enregistrement	1	8	11	0
Revenus mobiliers	47	45	4	0
IPM	2	3	0	27
Stock Options	8	2	0	0
Tax Shelter	0	1	0	0
Taxe au tonnage	1	0	0	0
ISOC	40	24	0	3
Prix de transfert	36	9	0	0
Usufruit	0	6	0	0
Total	440	439	275	74
% qualité du demandeur	35,84%	35,74%	22,40%	6,02%

(1) Selon l'article 1 :24 CSA

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

Tableau 6 : Répartition détaillée des décisions COVID-19 par qualité du demandeur – Année 2020

	GE	PME	P	IPM
Frais propres à l'employeur – COVID-19	245	472	21	310
% qualité du demandeur	23,38%	45,04%	2%	29,58%

9.4. DÉLAI DE DÉCISION

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

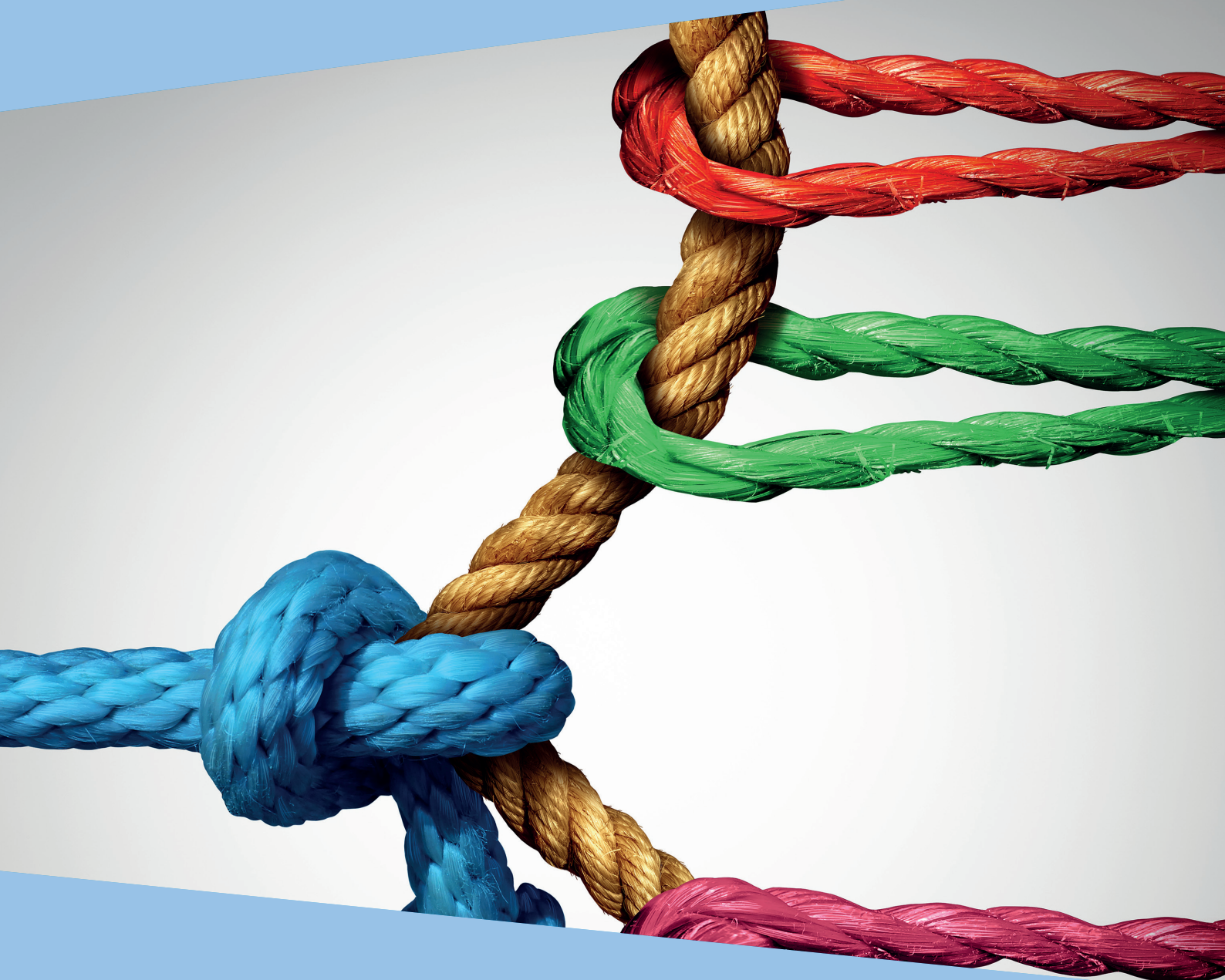
ANNEE	JOURS CALENDRIER
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5

(1) Décisions ordinaires

(2) Décisions COVID-19

PARTIE 2

STATISTIQUES CONCERNANT LA RÉGULARISATION



1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater

- Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 29.07.2016).
- AR du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 18.08.2016).
- Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances, (M.B 20.12.2016, 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).

2. POSSIBILITE 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 PCR, de manière anonyme ou non.

3. APERCU DE LA JURISPRUDENCE EN MATIERE DE REGULARISATION EBAQuater

TPI de Bruxelles 14 mai 2019

Le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a décidé que le Point de contact-régularisations n'a aucun pouvoir d'appréciation quant à l'accroissement appliqué, et est lié par la loi sur ce point.

L'accroissement de 22 points de pourcentage appliqué, ne peut être considéré comme une sanction au sens de l'article 6 de la CEDH, car cette augmentation du taux n'est pas imposée unilatéralement par l'autorité publique, mais fait partie intégrante de la taxe de régularisation. La procédure de régularisation est une procédure d'exception facultative et au libre choix du redevable. L'augmentation du taux appliquée n'a donc pas de caractère répressif, et ne peut être en conséquence ni remise ni réduite.

TPI de Bruxelles 29 juin 2020 et 23 octobre 2020

Le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a décidé que le Point de contact-régularisations, compte tenu de son statut légal à vérifier le prélèvement de régularisation, peut vérifier les documents afin de contrôler s'ils correspondent aux données reprises dans la déclaration de régularisation. Le Point de contact peut utiliser ces documents pour déterminer la taxe de régularisation due.

Les capitaux fiscalement prescrits qui font partie d'une déclaration de régularisation doivent être régularisés, sauf s'il est démontré qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal normal. La loi ne stipule pas que les capitaux fiscalement prescrits ne doivent pas être régularisés quand l'action publique pour des actes relatifs à ces capitaux est prescrite. Le Point de contact n'a donc pas pris en compte, à juste titre, les sommes consommées.

TPI de Bruxelles 20 octobre 2020

Le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a confirmé que le déclarant ne prouve pas que les fonds – liés au compte étranger – ont été soumis à leur régime fiscal normal. Aucun lien n'a été établi entre les montants du compte ouvert en 2005 pour lequel la régularisation est demandée et la vente des actions en 1983 et 1984.

4. 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 et 31.12.2020

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	

Tableau 2 : catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2020

DLU Quater – 1718 déclarations traitées en 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020		
	Montants (EUR)	
	Montants Déclarés (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	22 611 634,57	16 497 546,61
Revenus mobiliers	89 258 155,67	39 523 624,32
Revenus immobiliers	7 838 881,12	2 038 484,55
Revenus divers	3 278 685,51	1 997 851,41
Bénéfices sociétés	12 875 316,11	7 942 205,93
Bénéfices personnes morales	9 977,90	4 527,35
Sommes	211 011,05	7 207,41
T.V.A	3 459 223,07	726 988,83
Capitaux prescrit	1 122 397 776,43	421 800 336,34
Cotisations sociales	3 254 318,94	564 869,30
TOTAL	1 265 194 980,37	491 103 642,05

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 et 31.12.2020

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	

Tableau 4 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 © – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 et 31.12.2020

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	

(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

Rue de la Loi 24 – 1000 Bruxelles

- Tél.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.fin.belgium.be
- D/2021/1418-17

WWW.FIN.BELGIUM.BE

SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be