

**BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS****BUITENGEWONE ZITTING 2024**

29 augustus 2024

**Dienst voorafgaande beslissingen
in fiscale zaken****Jaarverslag 2023****Inhoud**

Blz.

Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken 3

**CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE****SESSION EXTRAORDINAIRE 2024**

29 août 2024

**Service des décisions anticipées
en matière fiscale****Rapport annuel 2023****Sommaire**

Pages

Service des décisions anticipées en matière fiscale 71

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
PS	: Parti Socialiste
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Les Engagés	: Les Engagés
Vooruit	: Vooruit
cd&v	: Christen-Democratisch en Vlaams
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de nummering van de publicaties:	
DOC 56 0000/000	Document de la 56 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 56 0000/000	Parlementair document van de 56 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaalde beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)



Federale
Overheidsdienst
FINANCIËN

WWW.FIN.BELGIUM.BE



DIENT VOORAFGAANDE BESLISSINGEN IN FISCALE ZAKEN

JAARVERSLAG 2023



WWW.FIN.BELGIUM.BE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be

INHOUD

DEEL 1: VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	5
1 INLEIDING	6
2 HISTORIEK	7
2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	7
2.1.1 Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)	7
2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten	7
2.2 Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)	7
2.3 Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)	8
3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	10
3.1 Definitie	10
3.2 Termijn voor indiening en beslissing	10
3.3 Uitgesloten gevallen	11
3.4 Uitgesloten materies	11
3.5 Duur van de voorafgaande beslissing	12
4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING	13
4.1 Bevoegde dienst	13
4.2 Beslissingsbevoegdheid	13
4.3 Behandeling van de aanvragen	13
4.3.1 Algemeen	13
4.3.2 Systeem van "prefiling meetings"	14
4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken	14
4.3.4 Organogram van de DVB	15
4.3.5 Medewerkers	15
4.3.6 Publicatie van de beslissingen	16
4.3.7 Avenanten	16
5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCHE RECHT	18
5.1 Algemeen	18
5.2 Directe beslissingen	18
6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	20
6.1 Directe belastingen	20
7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	22
7.1 Directe belastingen	22
7.1.1 Auteursrechten	22
7.1.2 Bezoldigingen	23
7.1.3 Beroepskosten	27
7.1.4 Kwalificatie meerwaarden op aandelen	31
7.1.5 Kwalificatie meerwaarden op cryptomunten	33
7.1.6 Verrekenprijzen	33
7.1.7 Roerende inkomsten	36
7.1.8 Kaaimantax	37
7.1.9 Vennootschapsbelasting	38
7.1.10 Kosten eigen aan de werkgever	40
7.1.11 Personenbelasting	40

7.1.12 <i>Tax shelter startende ondernemingen</i>	45
7.1.13 <i>Kwalificatie meerwaarde op onroerend goed</i>	47
7.2 <i>Registratierechten</i>	48
7.2 <i>BTW</i>	48
8 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	54
9 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	55
9.1 <i>Inleiding</i>	55
9.2 <i>Voorstelling volgens aantal</i>	55
9.3 <i>Voorstelling volgens aard van de beslissingen</i>	56
9.4 <i>Beslissingstermijn</i>	59
DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES	61
1 WETGEVEND KADER EBAQuater	62
2 MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'	64
3 STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater	65

DEEL 1 VOORAFGAANDE BESLISSINGEN



1. INLEIDING

Overeenkomstig de artikelen 20 tot 28 van de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd een veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen ingevoerd, waardoor elke belastingplichtige de mogelijkheid krijgt om van de FOD Financiën op voorhand een standpunt te bekomen omtrent de fiscale gevolgen van een verrichting of situatie die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

Met het Koninklijk besluit van 13 augustus 2004 werd de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (hierna DVB) opgericht als autonome dienst die onder het administratieve gezag valt van de Voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën.

De FOD Financiën is gedurende sinds 2004 geëvolueerd tot een verantwoordelijke werkgever die de laatste twee jaren telkens meer dan 1.000 vaste aanwervingen realiseerde en een actief promotiebeleid organiseert om de medewerkers zichzelf te laten ontwikkelen binnen de organisatie.

Overeenkomstig het Koninklijk besluit van 2004 kan de DVB een oproep tot kandidaten organiseren naar de medewerkers van de FOD Financiën om voor een periode van vijf jaar bij de DVB tewerkgesteld te worden.

Het vormt een uitdaging voor de DVB om binnen het huidige flexibel personeelsbeleid van de FOD Financiën de medewerkers te bereiken die hun talent willen inzetten in de cockpit van de fiscaliteit. Inderdaad komen de medewerkers binnen de DVB komen als één van de eerste in aanraking met de effectieve toepassing van nieuwe wetgeving op het economisch terrein.

De DVB is in 2023 gestart met een actieve participatie aan het *start@fin* traject gericht op de nieuwe medewerkers en is de interne *masterclass* georiënteerd op nieuwe doelgroepen van bestaande medewerkers binnen de FOD Financiën. Zo is binnen het bestaande reglementair personeelsstatuut een eerste antwoord gegeven aan die uitdaging.

2. HISTORIEK

2.1 COMMISSIE VOOR VOORAFGAANDE FISCALE AKKOORDEN

Sinds 1993 konden overeenkomstig artikel 250*bis*, WIB (vervangen door artikel 345, WIB 92) belastingplichtigen een voorafgaand fiscaal akkoord aanvragen omtrent de fiscale gevolgen van sommige bij wet vastgelegde verrichtingen die zij in het vooruitzicht stelden. Deze mogelijkheid werd tevens uitgebreid naar artikel 18, § 2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (W. Reg.) en naar artikel 106, tweede lid van het Wetboek van de successierechten (W. Succ.). Dit voorafgaand akkoord kon worden verleend krachtens een bij KB 9.11.1992 opgerichte Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, vervangen door het KB 4.4.1995.

Tot eind 2002 konden bij deze Commissie aanvragen worden ingediend over:

2.1.1 AKKOORDEN INZAKE DIRECTE BELASTINGEN (ARTIKEL 345, § 1, EERSTE LID, WIB 92)

- de verrichtingen als bedoeld in artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, 211, § 1, eerste lid, WIB 92, 269, zesde lid, WIB 92, artikel 344, § 2, WIB 92, beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften;
- de beroepsverliezen als bedoeld in artikel 80, WIB 92 vloeien voort uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard;
- de dividenden beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in artikel 203, WIB 92;
- de juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van artikel 344, § 1, WIB 92;
- een verwerving of wijziging van de controle van een vennootschap, bedoeld in artikel 207, derde lid, WIB 92 of 292*bis*, derde lid, WIB 92 beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

2.1.2 AKKOORDEN INZAKE REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

- de juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van respectievelijk artikel 18, § 2, W. Reg. en artikel 106, tweede lid, W. Succ.

2.2 DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN (TOEPASSING VAN HET KB VAN 3.5.1999)

Bij KB van 3.5.1999 tot inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd de mogelijkheid geboden om binnen bepaalde termijnen een voorafgaande beslissing te bekomen m.b.t. de uitdrukkelijk in artikel 1, § 1 van dat besluit bedoelde materies.

Bovendien werd een Dienst voorafgaande beslissingen (DVB) opgericht die, luidens het verslag aan de Koning bij het voormelde KB van 3.5.1999, als taak had om zowel de voorafgaande beslissingen die op verzoek van een belastingplichtige getroffen werden als de voorafgaande akkoorden die in het kader van bestaande wettelijke procedures werden afgesloten (KB nr. 187 betreffende de oprichting van coördinatiecentra; artikel 345, WIB 92), voor te bereiden en in samenvatting te publiceren.

De DVB had dus een drievoudige opdracht:

- het onderzoek van de aanvragen om voorafgaande beslissing in de zin van artikel 1, § 1, KB 3.5.1999; deze aanvragen hadden voornamelijk betrekking op:

- de gevolgen op het stuk van de directe belastingen en indirecte belastingen van investeringen in materiële en immateriële vaste activa;
- de bijzondere regimes inzake distributie- en dienstencentra;
- de vergoedingen tussen verbonden ondernemingen (verrekenprijzen);
- het onderzoek van de aanvragen die gesteund waren op artikel 345, WIB 92;
- het onderzoek van de aanvragen die betrekking hadden op de erkenning of de hernieuwing van de erkenning als coördinatiecentrum in de zin van het KB nr. 187 van 30.12.1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra.

Bovendien was de Dienst belast met de bekendmaking van de voorafgaande beslissingen en van de door de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden overeenkomstig artikel 345, WIB 92 gegeven akkoorden, in de mate dat hun bekendmaking verenigbaar was met de naleving van de bepalingen betreffende het beroepsgeheim.

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen:

- een semestrieel activiteitenverslag, dat diende te worden voorgelegd aan het College van de Algemene Administratie van de belastingen en aan de minister van Financiën;
- een jaarverslag dat diende te worden gepubliceerd in het jaarverslag van de Algemene Administratie van de belastingen (er werd evenwel beslist om het te publiceren in het Bulletin der belastingen).

2.3 VERALGEMEEND STELSEL VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN (TOEPASSING VAN DE WET VAN 24.12.2002 EN ZIJN UITVOERINGSBESLUITEN)

De voormelde mogelijkheden inzake voorafgaande akkoorden die een beperkte draagwijdte hadden, werden overeenkomstig de artikelen 20 tot 28 van de voormelde Wet van 24.12.2002 vervangen door algemene wettelijke bepalingen die van toepassing zijn zowel op het vlak van directe belastingen als indirecte belastingen en op het vlak van de gelijkgestelde belastingen. De voormelde bepalingen zijn van toepassing vanaf 1.1.2003.

Deze bepalingen moeten tot een gesystematiseerde en eenvormige praktijk leiden inzake de behandeling van de aanvragen om voorafgaande beslissing, met inachtneming van de verdragen en de wettelijke en reglementaire beschikkingen, alsmede van de normen en richtlijnen op internationaal vlak en met name van de EU en de OESO.

De wettelijke en reglementaire bepalingen die het nieuwe stelsel regelen zijn de volgende:

- de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31.12.2002, tweede editie) – hierna "de Wet" genoemd;
- het KB van 9.1.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.1.2003, tweede editie);
- het KB van 17.1.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.1.2003, derde editie);
- het KB van 30.1.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.2.2003);
- het MB van 15.5.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.6.2003).

Overeenkomstig artikel 7 van het KB van 30.1.2003 werden opgeheven:

- de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, opgericht bij KB van 4.4.1995 met betrekking tot de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden;
- de DVB, opgericht door artikel 2 van het KB van 3.5.1999 tot inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.06.2003).

Door de Wet van 21.6.2004 tot wijziging van de Wet van 24.12.2002, en het uitvoeringsbesluit van 13.8.2004 werd de organisatie van de DVB aangepast. Vanaf 1.1.2005 is er binnen de FOD Financiën dan ook een autonome Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

Bij MB van 07.09.2004 (BS van 23.09.2004 – 2^{de} editie) werd de selectieprocedure voor de medewerkers van de DVB vastgesteld.

Het KB van 03.03.2010 (BS van 09.03.2010) tot vaststelling van de samenstelling van het college (tussen 4 en 6 personen) en waarbij wordt gespecificeerd dat het College uitsluitend wordt samengesteld uit statutaire personeelsleden van niveau A van de Federale Overheidsdienst Financiën.

Het KB van 03.07.2018 besluit dat, wanneer de aanduiding van een lid of meerdere leden van het College werd vernietigd door de Raad van State, de aanduiding van het andere lid of de andere leden, die niet werd vernietigd, ambtshalve wordt verlengd tot de einddatum van de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden. Indien de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden die aanleiding gaf tot de ambtshalve verlenging, wordt vernietigd door de Raad van State, eindigen ambtshalve verlengingen op de datum van de notificatie van dit nieuwe vernietigingsarrest.

Artikel 32 van de Wet van 11 februari 2019 houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen wijzigt artikel 22, derde lid, 1°, van de Wet van 24 december 2002 in de zin dat er geen voorafgaande beslissing meer kan worden gegeven inzake verrichtingen waarvan de essentiële elementen betrekking hebben op "belastingparadijzen".

Artikel 2, 1° van de Wet van 16 maart 2021 teneinde een grotere transparantie van de DVB te garanderen wijzigt artikel 5 van het KB van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet van 24 december 2002 in de zin dat voorafgaande beslissingen enkel nog worden gepubliceerd onder de vorm van individuele samenvattingen. Artikel 2, 2° van de Wet van 16 maart 2021 bepaalt dat indientieke voorafgaande beslissingen kunnen worden gepubliceerd als collectieve samenvattingen.

Het KB van 26.06.2022 (BS 05.07.2022) tot benoeming van het huidige College met ingang van 1 september 2022 (Pieter DAENS, Steven VANDEN BERGHE, Bart VAN HUMBEECK, Dominique DARTE, Aymeric JUNGBLUTH, Véronique TAI).

Het KB van 13.08.2022 waarbij de heer Dominique DARTE tot en met 31 december 2023 vrijgesteld is van de uitoefening van zijn mandaat als lid van het College van leidinggevendenden van de dienst van de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken bij de Federale Overheidsdienst Financiën.

3. VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 DEFINITIE

Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

3.2 TERMIJN VOOR INDIENING EN BESLISSING

Per definitie moet een voorafgaande beslissing de fase van de vestiging van de belasting voorafgaan: immers van zodra de beschouwde verrichting of situatie wordt verwezenlijkt of zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing van de belasting definitief zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen. Bij de aanvraag tot een voorafgaande beslissing in fiscale zaken dienen dan ook alle elementen en informatie aangeleverd te zijn opdat de DVB een beslissing kan nemen voorafgaand aan de indiening van de aangifte in de respectievelijke fiscale wetgeving waarop de aanvraag betrekking heeft.

Er kan evenwel worden aangenomen dat het uitvoeren van voorbereidende verrichtingen in het kader van verbonden of complexe verrichtingen het onderzoek van een aanvraag om voorafgaande beslissing over het geheel van die verrichtingen niet verhindert, voor zover deze beslissing van toepassing is op het geheel van die verrichtingen en dus retroactief op een reeds uitgevoerde verrichting die op fiscaal gebied nog geen uitwerking heeft.

Opdat een aanvraag om voorafgaande beslissing zou kunnen worden behandeld binnen de termijnen als bedoeld in artikel 21 van de Wet en rekening houdend met het begrip “voorafgaande beslissing” zoals het werd gedefinieerd in artikel 20 van de Wet, moet zij uiteraard tijdig worden ingediend (in principe minstens drie maanden voor de situatie of de verrichting waarop zij betrekking heeft, uitwerking heeft op fiscaal vlak) ten einde de DVB toe te laten de aanvraag grondig te onderzoeken en de beslissing op een degelijke wijze te onderbouwen.

Rekening houdend met de veralgemening van het systeem van voorafgaande beslissingen is het evenwel niet mogelijk om op het principiële vlak een uiterste datum van indiening van de aanvragen vast te leggen.

In de praktijk moet de DVB kunnen beschikken over een redelijke termijn om een onderzoek toe te laten van de gegevens van de aanvraag en van de bijkomend gevraagde inlichtingen en documentatie, opdat de beslissing zou kunnen worden getroffen met kennis van zaken en dus een beslissing te kunnen afleveren die de verwachte rechtzekerheid garandeert. Ook de aanvrager moet trouwens de tijd hebben om de eventuele bijkomend gevraagde gegevens te kunnen verzamelen en door te zenden aan de DVB. Er zal derhalve met een redelijke onderzoekstermijn, die uiteraard afhankelijk is van de complexiteit van de aanvraag, rekening moeten worden gehouden bij het indienen van de aanvraag. Vanuit de ervaring inzake de nodige doorlooptijd van dossiers heeft de DVB bepaalde termijnen voor de indiening van een aanvraag gepubliceerd. Op die manier creëert de DVB een duidelijk kader dat voor alle aanvragers gekend is.

Overeenkomstig artikel 21, vijfde lid van de Wet moet een voorafgaande beslissing in principe worden medegedeeld aan de aanvrager binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum van indiening van de aanvraag. Die termijn kan in onderling overleg met de aanvrager worden gewijzigd.

De termijn van drie maanden wordt dus in de praktijk door de DVB beschouwd als een richttermijn. Het is echter de intentie van de DVB om beslissingen te treffen binnen deze termijn van drie maanden. In bepaalde gevallen kan die termijn echter onmogelijk gerespecteerd worden (inzonderheid m.b.t. dossiers met een belangrijke precedentwaarde, die uitvoerige correspondentie of overleg met de aanvrager of een globaal overleg tussen verschillende diensten van de FOD Financiën vereisen).

Bovendien zijn de aanvragers zelf soms vragende partij om de beslissingstermijn te verlengen (inzonderheid in gevallen waarbij bepaalde aspecten van de verrichtingen die zij aan de DVB hebben voorgelegd aan wijzigingen onderhevig zijn of zich nog moeten concretiseren).

Tot slot voert de DVB een wettelijke taak uit waarbij elk inkomende aanvraag, zonder uitzondering inhoudelijk behandeld moet worden. Cruciaal daarbij zijn de medewerkers die de dienst kan aantrekken. Die medewerkers worden aangeworven via een interne procedure van tijdelijke tewerkstelling bij de dienst. De DVB beschikt niet over een personeelskader zodat er geen mogelijkheid is tot promotie binnen de DVB. Als gevolg daarvan dient de medewerker binnen de administratie van oorsprong deel te nemen aan promoties om een volgende stap in zijn of haar professionele loopbaan te zetten. Hierdoor wordt de dienst geconfronteerd met het vertrek van ervaren en gemotiveerde medewerkers, terwijl de DVB hoofdzakelijk de inhoud van haar takenpakket kan aanbieden om nieuwe medewerkers aan te trekken. De impact van deze personeelsstructuur op de werking van de DVB vormt een uitdaging.

3.3 UITGESLOTEN GEVALLEN

Artikel 22 van de Wet stelt dat geen voorafgaande beslissing kan worden gegeven wanneer:

1. de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager;
2. het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen;
3. de aanvraag betrekking heeft op elke toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen.

Bij KB van 17.01.2003 (BS van 31.01.2003 – 3^{de} editie) werden de in artikel 22, eerste lid, 2°, bedoelde materies en bepalingen vastgesteld (zie punt 3.4).

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

1. bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO of op een land opgenomen in de lijst van staten zonder of met een lage belasting bedoeld in artikel 307, § 1/2, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 tenzij met dit land een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting werd gesloten en op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten;
2. de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

3.4 UITGESLOTEN MATERIES

Overeenkomstig artikel 22, eerste lid, 2° van de Wet kan geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer het treffen van een beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen.

In dat kader heeft het KB van 17.1.2003 bepaalde materies uitdrukkelijk uitgesloten van de toepassing van de Wet:

1. de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;
2. de bedragen en percentages;
3. de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;

4. de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;
5. de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;
6. de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en –vermeerderingen instellen;
7. de forfaitaire grondslagen van aanslag.

Overeenkomstig artikel 62 van de Wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen kan geen voorafgaande beslissing gegeven worden wanneer de aanvraag betrekking heeft op de toepassing van een belasting bedoeld in artikel 2, § 2, van de voormelde wet.

3.5 DUUR VAN DE VOORAFGAANDE BESLISSING

Behoudens in de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag zulks rechtvaardigt (bijv. langere afschrijvingsduur), wordt de beslissing getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar.

In artikel 23, tweede lid van de Wet worden bovendien de gevallen opgesomd waarin de FOD Financiën niet gebonden is door de voorafgaande beslissing:

“De voorafgaande beslissing bindt de Federale Overheidsdienst Financiën voor de toekomst, behalve:

1° indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;

2° indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;

3° in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;

4° indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht.

Bovendien bindt de voorafgaande beslissing de Federale Overheidsdienst Financiën niet meer wanneer de voornaamste gevolgen van de situatie of de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer ermee verband houdende of erop volgende elementen, die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn toe te schrijven aan de aanvrager. In dat geval heeft de intrekking van de voorafgaande beslissing uitwerking vanaf de dag van de aan de aanvrager ten laste gelegde feiten.”

4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 BEVOEGDE DIENST

Overeenkomstig artikel 21 van de Wet moet de aanvraag om voorafgaande beslissing schriftelijk worden gericht aan de Federale Overheidsdienst Financiën.

Door de Wet van 21.06.2004 en het uitvoeringsbesluit van 13.08.2004 werd de autonome DVB opgericht. De kantoren van de DVB zijn gevestigd in de Wetstraat 24, 1000 Brussel.

De verwerking van de schriftelijke aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing volgt een specifieke procedure en dienen op volgend adres ingediend te worden:

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Koning Albert II Laan 33 – bus 026
1030 Brussel

Tel. 02 579 38 00
e-mail: dvbsda@minfin.fed.be
website: www.ruling.be

Een aanvraag kan eveneens worden ingediend per e-mail.

4.2 BESLISSINGSBEVOEGDHEID

Op grond van artikel 23, 2^{de} lid van de Wet verleent de DVB, als administratieve overheid, de voorafgaande beslissingen.

Zoals bepaald in artikel 3 van het KB van 13.08.2004 wordt een beslissing aangenomen door een meerderheid van het quorum van de leden van het College. Bij pariteit van stemmen is de stem van de Voorzitter van het College doorslaggevend.

Het aanwezigheidsquorum werd in het door de heer minister van Financiën goedgekeurde reglement van orde bepaald op de helft met andere woorden bij een aanwezigheid van minstens de helft van de leden van het College kunnen geldige beslissingen getroffen worden.

4.3 BEHANDELING VAN DE AANVRAGEN

4.3.1 ALGEMEEN

In tegenstelling tot de situatie voorafgaand aan 1 januari 2005, behandelt de DVB, vanaf deze datum, alle aanvragen volstrekt autonoom.

Het is echter niet uitgesloten dat gebruik wordt gemaakt van artikel 5 van het KB van 13.08.2004.

Door dit artikel mag de DVB zich laten bijstaan door ambtenaren van de administraties en door de bevoegde diensten van de FOD Financiën.

In sommige gevallen (bijv. voor principekwesties, voor het bepalen van de verhouding privé – beroep van een onroerend goed) doet de DVB dan ook beroep op andere ambtenaren van de FOD Financiën teneinde van hen een advies te verkrijgen. Indien de DVB het niet eens is met dit advies dan zal overleg worden gepleegd want het is immers niet wenselijk dat de diensten van Financiën uiteenlopende standpunten innemen. Gezien de autonomie van de DVB neemt de DVB de uiteindelijke beslissing.

4.3.2 SYSTEEM VAN “PREFILING MEETINGS”

Vooraleer over te gaan tot het indienen van een formele aanvraag tot het bekomen van een voorafgaande beslissing, kunnen de aanvragers of hun aangestelden, de DVB verzoeken een vergadering te organiseren. De bedoeling van deze vergadering is inzonderheid:

- een inzicht te krijgen in de houding van de DVB ten opzichte van de voorgelegde verrichting;
- na te gaan of alle relevante gegevens noodzakelijk voor het behandelen van de aanvraag aanwezig zijn.

Nadat één of meerdere van deze voorafgaande vergaderingen hebben plaatsgevonden, beslist de aanvrager al dan niet tot het indienen van een formele aanvraag.

De DVB stelt vast dat een dergelijk systeem van “prefiling meetings” zeer sterk gewaardeerd wordt door de potentiële aanvragers. Dit mag onder meer blijken uit het groot aantal aanvragen tot het organiseren van dergelijke voorafgaande vergaderingen.

In het kader van de “prefiling” kan de aanvrager geen beslissing bekomen van de DVB.

Teneinde een vlotte behandeling van dergelijke aanvragen/prefilingaanvragen te verzekeren, wenst de DVB zo snel mogelijk over een document te beschikken met daarin een beschrijving van de onderneming, de uitgeoefende activiteiten, een motivering met betrekking tot de voorgelegde verrichting alsmede een beschrijving van de toegepaste methode met bijhorende berekeningen.

Met dezelfde doelstelling dienen prefilingaanvragen of aanvragen die niet voorafgegaan zijn door een prefiling, m.b.t. verrekenprijzen of de aftrek voor innovatie-inkomsten, en die betrekking hebben op kalenderjaar 2023 (aanslagjaar 2024), uiterlijk tegen 30 november 2023 op de DVB dienen toe te komen zodat er nog een beslissing kan afgeleverd worden vóór de uiterste indieningstermijn van de aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.).

Aan vennootschappen die geen boekhouding per kalenderjaar voeren wordt eveneens gevraagd om de prefilingaanvragen of aanvragen die niet zijn voorafgegaan door een prefiling tijdig in te dienen, m.n. ten laatste 8 maand vóór de uiterste indieningsdatum van de aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.).

Wat betreft de praktische werkwijze voor het indienen van een prefilingaanvraag kan worden verwezen naar de website: www.ruling.be.

4.3.3 DE AANVRAGEN TOT HET BEKOMEN VAN EEN VOORAFGAANDE BESLISSING IN FISCALE ZAKEN

Hierna wordt op een bondige wijze uiteengezet hoe een aanvraag tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken op de dienst behandeld wordt.

Zoals reeds eerder gesteld, dienen de aanvragen schriftelijk ingediend te worden. Dit kan gebeuren per brief (al dan niet aangetekend) of per mail.

De aanvragen worden door de Voorzitter, in overleg met het voor het dossier verantwoordelijk Collegelid, aan een coördinator en, in functie van de te behandelen materies, aan één of meerdere medewerkers toegewezen. Het is immers zo dat de aanvragen niet door één enkele persoon behandeld worden. Aanvragen die betrekking hebben op bijv. inkomstenbelastingen, btw en registratierechten, worden dan ook behandeld door een team waarin zich medewerkers bevinden die gespecialiseerd zijn in deze materies.

Binnen het team wordt steeds een voor het dossier verantwoordelijke coördinator en medewerker aangesteld. Deze persoon staat, in overleg met de coördinator en het voor het dossier verantwoordelijk Collegelid, in voor de contacten met de aanvrager, organiseert de vergaderingen en werkt uiteindelijk een ontwerp van beslissing uit welke aan het College voor beslissing voorgelegd wordt.

Binnen de 5 dagen na ontvangst van de aanvraag wordt aan de aanvrager een ontvangstmelding verzonden. In deze ontvangstmelding worden alle personen (Collegelid, coördinator, dossierverantwoordelijke, medewerkers in het dossier) vermeld die bij de behandeling van het dossier betrokken zijn. Van de dossierverantwoordelijke worden ook alle gegevens vermeld die het de aanvrager mogelijk maken met de betrokkene in contact te treden.

De DVB tracht steeds om binnen de 15 werkdagen na het indienen van een aanvraag een eerste vergadering met de aanvrager te organiseren. Op deze eerste vergadering zijn meestal de coördinator en de dossierverantwoordelijke aanwezig. Tijdens deze eerste vergadering wordt de aanvraag ten gronde besproken en worden er ook afspraken gemaakt m.b.t. de timing voor de behandeling van het dossier.

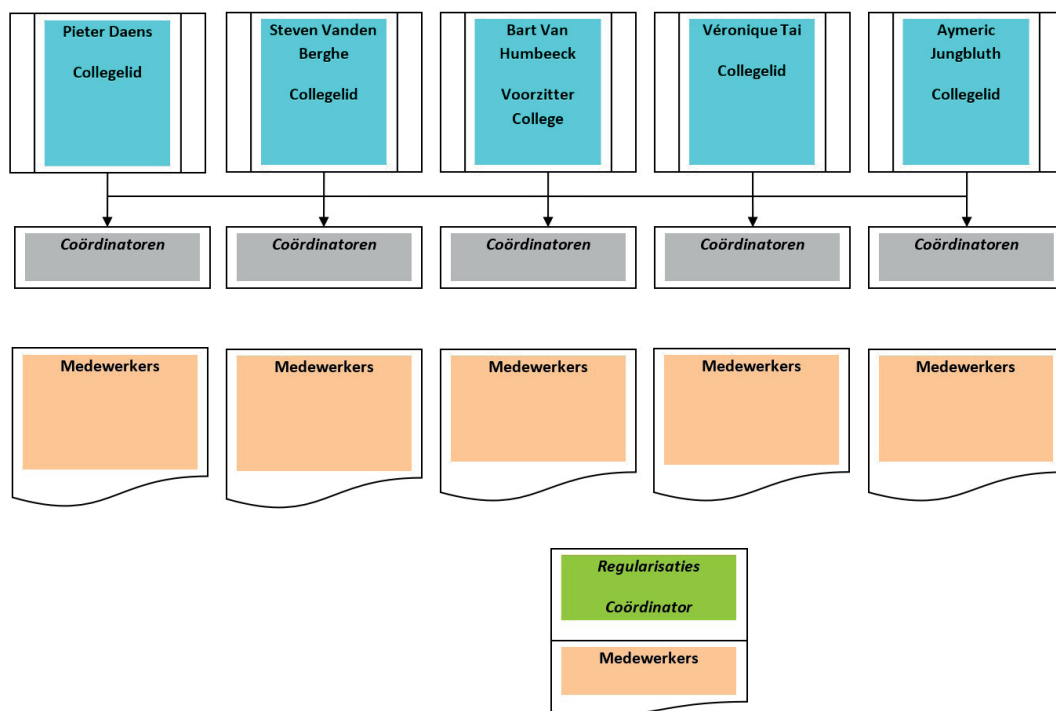
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

Op het ogenblik dat de DVB over alle informatie beschikt, maakt de dossierverantwoordelijke, in samenspraak met de coördinator en de andere medewerkers in het dossier, een ontwerp van beslissing op. Het ontwerp van beslissing wordt dan voorgelegd aan het voor het dossier verantwoordelijk Collegelid.

Na goedkeuring door het betrokken Collegelid wordt het dossier dan op de agenda van het College geplaatst en besproken.

Het College vergadert wekelijks op dinsdag. In vakantieperiodes wordt rekening gehouden met de aanwezigheid van de Collegeleden om de frequenties van de vergaderingen vast te leggen.

4.3.4 ORGANOGRAM VAN DE DVB



4.3.5 MEDEWERKERS

Artikel 4 van het KB van 13.08.2004 bepaalt dat de DVB samengesteld is uit ten minste twintig personeelsleden van niveau A of B en ten minste drie personeelsleden van niveau C.

Op 31.12.2023 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	48	Directe belastingen	30
BTW	7	BTW	3
Patrimoniumdocumentatie	0	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Administratieve ondersteuning	6	Administratieve ondersteuning	5
Totaal:	61	Totaal:	40

4.3.6 PUBLICATIE VAN DE BESLISSINGEN

Overeenkomstig artikel 24 van de Wet moeten de voorafgaande beslissingen worden gepubliceerd. Die publicatie dient te gebeuren onder de vorm van anonieme individuele samenvattingen of van collectieve samenvattingen indien het gaat om identieke voorafgaande beslissingen (artikel 5, KB 30.1.2003 en artikel 26, 1° en 2°, Wet van 16 maart 2021).

De beslissingen die vanaf 1.1.2005 getroffen worden door het College van de DVB zullen op een analoge wijze als de rechtspraak op het internet (te raadplegen via Ficonetplus of via onze website www.ruling.be) gepubliceerd worden.

Sinds 2015 worden alle beslissingen individueel gepubliceerd, dit in tegenstelling tot de vorige jaren toen er ook nog collectieve beslissingen werden gepubliceerd.

Sinds de wet van 16 maart 2021 kunnen identieke voorafgaande beslissingen gepubliceerd worden als collectieve samenvatting. Er zijn in 2023 geen collectieve samenvattingen gepubliceerd.

Sinds 2017 publiceert de DVB ook regelmatig nieuwsbrieven op haar website zodat belastingplichtigen en raadgevers up-to-date geïnformeerd blijven.

Sinds 2019 publiceert de DVB ook newsflashes op haar website.

4.3.7 AVENANTEN

Het college van de DVB antwoordt op elke schriftelijke vraag tot avenant, zelfs in die gevallen wanneer de belastingplichtige verzaakt aan zijn vraag tot avenant. Het college van de DVB heeft immers meerdere malen vastgesteld dat belastingplichtigen een schriftelijke vraag tot avenant indienen op een eerder verkregen voorafgaande beslissing doch wanneer deze belastingplichtigen aanvoelen dat het standpunt van de DVB op de vraag tot avenant niet de gewenste richting uitgaat, zij hieraan alsnog wensen te verzaken.

Het college van de DVB zal daarom in het bijzonder antwoorden op schriftelijke vragen tot avenant welke ertoe strekken hetzij aanvullingen te verstrekken op de initiële situatie of verrichting, hetzij mede te delen dat essentiële elementen van de verrichting niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze in de initiële aanvraag tot voorafgaande beslissing.

Dit impliceert uiteraard ook dat de bevoegde controledienst in aansluiting op de betreffende voorafgaande beslissing eveneens steeds op de hoogte zal worden gesteld van het antwoord verstrekt door het college van de DVB op de vraag tot avenant.

De aandacht wordt er ook nog op gevestigd dat een avenant beoogt de geldigheid van een beslissing te bevestigen ten gevolge van de wijziging van bepaalde feiten, andere dan een door de aanvrager niet gewenst resultaat van de toepassing van de voorafgaande beslissing. Die wijziging van feiten moet noodzakelijk slaan op een belastbare periode waarvoor nog geen fiscale aangifte is ingediend met betrekking tot de belasting waarover de avenant wordt ingediend.

Overeenkomstig de memorie van toelichting van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, moet de voorafgaande beslissing de effectieve vestiging van de belasting voorafgaan. Toegepast in bijvoorbeeld de inkomstenbelasting bepaalt artikel 353 van het Wetboek van Inkomstenbelasting dat de belasting met betrekking tot de aangegeven inkomsten en andere gegevens vermeld in het aangifteformulier, wordt gevestigd binnen een bepaalde termijn nadat die aangifte is ingediend. Dit betekent dat na de indiening van de aangifte in de respectievelijke inkomstenbelasting, de DVB zich niet meer uitspreekt over de avenant.

5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

5.1 ALGEMEEN

Inzake belastingparadijzen

De DVB stipt aan dat voorafgaande beslissingen slechts kunnen worden behandeld voor zover zij geen betrekking hebben op belastingparadijzen in de zin van artikel 22, W. 24.12.2002. In concreto luidt het derde lid van deze wetsbepaling als volgt:

Inzake Inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

1° bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO of op een land opgenomen in de lijst van staten zonder of met een lage belasting bedoeld in artikel 307, §1/2, derde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 tenzij met dit land een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting werd gesloten en op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten

2° de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

Evenwel merkt de DVB op dat er verschillende lijsten gehanteerd worden doorheen het WIB 92. Naast de bovenstaande verwijzingen in het WIB 92, is het belangrijk op te merken dat het WIB 92 inzake DBI aftrek tevens belastingparadijzen/niet coöperatieve rechtsgebieden viseert, nl.:

- Artikel 203, §1, 1°, WIB 92 waarin wordt verwezen naar rechtsgebieden die op het einde van het belastbare tijdperk is opgenomen op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden;
- Artikel 203, §1, tweede lid, WIB 92 *juncto* artikel 734^{quater} KB/WIB 92.

Hoewel de verschillende verwijzingen naar uitgesloten landen vaak gelijklopend zijn, dient opgemerkt te worden dat dit niet altijd het geval is. Concreet kan dit tot gevolg hebben dat een aanvraag m.b.t. een DBI vraagstuk geweigerd kan worden omdat het uitkerende land geïsoleerd wordt door artikel 203, WIB 92, maar kan een verrekenprijs dossier waarbij er belangrijke linken zijn met datzelfde land wel mogelijk zijn gezien dit land niet wordt geïsoleerd door de huidige wetsbepaling in artikel 22, W. 24.12.2002. Hoewel deze situaties zich in uitzonderlijke gevallen zich kunnen manifesteren, zou de DVB het logisch lijken om referenties naar alle verschillende lijsten inzake belastingparadijzen expliciet op te nemen in artikel 22 van de W. 24.12.2002.

5.2 DIRECTE BELASTINGEN

Casus 1:

In verschillende beslissingen heeft de DVB vastgesteld dat de alles-of-nietsregel achter de voorwaarde van 90% van artikel 203, §1, lid 1, 5° van het WIB 92 ongewenste gevolgen heeft en is zij van oordeel dat het met het oog op het vermijden van verlies van fiscale inkomsten voor de staat overwogen kan worden om over te stappen op de evenredigheidsregel (zoals het geval is voor DBI die voldoen aan het begrip beleggingsvennootschap).

De huidige regel spoort internationale groepen aan om "slechte reserves" (d.w.z. reserves die in het licht van de voorwaarden van artikel 203 van het WIB 92 niet in aanmerking kunnen komen voor de regeling DBI in België) te isoleren met de bedoeling om ze ofwel nooit uit te keren aan een Belgische moedermaatschappij ofwel ze (eventueel druppelsgewijs) uit te keren, maar altijd onder de drempel van 10% "slechte inkomsten" te blijven die wordt toegestaan door artikel 203, §1, lid 1, 5° van het WIB 92.

Natuurlijk is er de antimisbruikbepaling DBI van artikel 203, §1, 7° van het WIB 92. In de praktijk lijkt het echter niet eenvoudig om deze bepaling op dit soort schema toe te passen, daar de wetgever de uitkering van "slechte inkomsten" uit kleindochteronderneming tot 10% aanvaardt.

Casus 2:

De DVB wordt regelmatig bevraagd over de al-dan-niet verschuldigheid van roerende voorheffing bij een inkoop van eigen aandelen die niet onmiddellijk wordt gevolgd door een vernietiging. De DVB stelt vast dat deze problematiek wordt aangekaart in de MvT bij de Wet van 17/03/2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen:

De Raad van State richt zich ook op het geval waarbij de inkoop van de eigen aandelen onder het plafond van 20 pct. blijft, en deze inkoop niet gevolgd wordt door een onmiddellijke verkoop of vernietiging. In deze hypothese zijn het ogenblik van de betaling van de aandelen (de verdeling van een deel van het maatschappelijk vermogen) en het ogenblik waarop de gebeurtenis plaatsvindt die aanleiding geeft tot de uitkering van het dividend, die wordt bepaald door het plaatsvinden van een van de situaties bedoeld in artikel 186, tweede lid, WIB 92, gedissocieerd van elkaar in de tijd, met de gevolgen hiervan die door de Raad van State in herinnering worden gebracht. Dat zijn evenwel geen gevolgen van de nieuwe ontwerpbeoordelingen, maar van het vigerende stelsel dat werd ingesteld door de wetten van 22 december 1989 en 24 december 2002, zodat de oplossing voor deze gevallen moet worden ondergebracht in een ontwerp dat losstaat van dit ontwerp [...]

De DVB stelt vast dat op heden nog geen oplossing werd voorzien.

6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

6.1 DIRECTE BELASTINGEN

Casus:

Naar aanleiding van het verschijnen van de Programmawet van 26.12.2022 – gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad op 30.12.2022 heeft de aanvrager, vennootschap 'X', aan de DVB gevraagd of het mogelijk is om een vergoeding voor overdracht auteursrechten toe te kennen aan haar IT-werknemers.

Vennootschap 'X' is actief op het gebied van IT engineering en is gespecialiseerd in de ontwikkeling, de uitrol en het onderhoud van oplossingen in de strijd tegen financiële fraude.

Om in te gaan op de vraag van haar klanten, verzorgt vennootschap 'X' de ontwikkeling en verwezenlijking van applicaties. Tevens doet vennootschap 'X' aan adviesverlening.

Volgens de aanvrager zijn volgende functies creatief:

- Senior Software Developer;
- Medior Software Developer;
- Software Developer;
- Senior Devops;
- Senior Devops Engineer.

Vennootschap 'X' heeft voor elk functieprofiel bepaald hoeveel creatief werk werd uitgevoerd in verhouding tot alle geleverde prestaties. Voor elk hiervoor vermeld profiel is een tabel bezorgd aan de DVB.

Volgens de aanvrager verrichten de IT-werknemers van de vennootschap werken om te beantwoorden aan de noden van de klanten van vennootschap 'X'. Deze werken zijn werken die beschermd zijn door Titel 5 van Boek XI van het Wetboek van economisch recht (hierna 'WER').

Alleen de inkomsten die betrekking hebben op de originele werken van letterkunde of kunst zoals bepaald in artikel XI.165 van het WER of op de prestaties van uitvoerende kunstenaars zoals bepaald in artikel XI.205 van het WER vallen binnen het toepassingsgebied van de fiscale regeling voor auteursrechten en naburige rechten (art. 17, § 1, 5°, tweede streepje, WIB 92).

In de parlementaire stukken betreffende de nieuwe Programmawet van 26.12.2022 – gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad op 30.12.2022 (zie Parl.St., Kamer, zitting 2022-2023, St. 553015/ 014, pp. 55, 59, 60 en 61) is bepaald dat:

'Eerst en vooral moet er gekeken worden naar het materiële toepassingsgebied. Daarmee bedoelt men in feite de "werken" en "prestaties" waarop de inkomsten betrekking hebben. Daarbij moet in het bijzonder nagegaan worden of het gaat om "werken van letterkunde of kunst" of om "openbare uitvoeringen en opvoeringen van uitvoerende kunstenaars" zoals bepaald in respectievelijk de artikelen XI.165 en XI. 205 van het Wetboek van economisch recht. Dit impliceert dat de door de wet gelijkgestelde "werken van letterkunde of kunst" niet worden bedoeld. Zo wordt de in artikel XI.294 vervatte gelijkstelling dus niet meegenomen.'

'In elk geval is a priori geen enkele beroepsgroep uitgesloten. Maar in elk individueel geval zullen de gestelde wettelijke voorwaarden nagegaan moeten worden om te bepalen of men ervan kan genieten of niet.

Over de toepassing van de bestaande bepalingen is al heel wat te doen geweest. De wet bevat voldoende nauwkeurige criteria om te beoordelen of zij in specifieke situaties al dan niet van toepassing is. In geval van onzekerheid zullen de betrokken belastingplichtigen zich uiteraard kunnen baseren op de administratieve commentaren en indien zij het nuttig achten een ruling kunnen vragen aan de DVB, zoals reeds het geval is.

'Gegeven het feit dat er expliciet wordt verwezen naar artikel XI. 165 van het Wetboek van economisch recht voor de "werken van letterkunde of kunst" en naar artikel XI.205 van hetzelfde wetboek voor de "openbare uitvoeringen en opvoeringen van uitvoerende kunstenaars", kan in fiscalibus enkel rekening worden gehouden met die desbetreffende artikelen. Dat impliceert

dat de door de wet gelijkgestelde "werken van letterkunde of kunst" daarbuiten vallen. Zo wordt bijvoorbeeld de in artikel XI.294 vervatte gelijkstelling dus niet meegenomen.

'Door nu in het bijzonder te verwijzen naar de artikelen XI.165 en XI.205 voor de in aanmerking komende "werken" en "prestaties", en naar Titel 5 van Boek XI voor de in aanmerking komende auteursrechten en naburige rechten, drukt de fiscale wetgever de wil uit om in beperkende zin enkel rekening te houden met de voornoemde artikelen en met Titel 5, zonder dat andere artikelen respectievelijk Titels en bepalingen worden betrokken in de toepassing van de betrokken fiscale wetsbepalingen. Dit kan vanuit teleologisch en wetshistorisch perspectief ook niet anders uitgelegd worden.

In dit geval kon de aanvrager aan de DVB geen werken van letterkunde of kunst zoals bepaald in artikel XI.165 van het Wetboek van economisch recht of prestaties van uitvoerende kunstenaars zoals bepaald in artikel XI.205 van hetzelfde Wetboek voorleggen. De inkomsten die door de aanvrager worden toegekend aan de IT-werknemers hebben voor een deel betrekking op de ontwikkeling van computerprogramma's.

Uit de door de DVB uitgevoerde analyse blijkt dat de computerprogramma's (inclusief het materiaal ter voorbereiding van het ontwerp) die krachtens artikel XI.294 van het WER gelijkgesteld zijn met werken van letterkunde in de zin van de Berner Conventie en beschermd worden door het auteursrecht niet onder het toepassingsgebied vallen van de nieuwe regeling. De nieuwe regeling voor auteursrechten die opgenomen is in artikel 17, § 1, 5°, WIB 92 kan dan ook niet worden toegepast op de door de aanvrager voorgestelde situatie.

7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

7.1 DIRECTE BELASTINGEN

7.1.1 AUTEURSRECHTEN

Casus 1:

Vennootschap X is een bedrijf dat gespecialiseerd is in het ontwikkelen van prototypes.

Om deze prototypes te ontwerpen, ontwikkelt de vennootschap software op maat van de klant. Er worden met andere woorden unieke prototypes met klantgerichte en doordachte software solutions aan de klanten aangeleverd.

De vennootschap doet hiervoor beroep op een aantal programmeurs.

Uit de door de aanvrager verstrekte beschrijving van het proces blijkt dat het programmeren de meest essentiële rol in de ontwikkeling speelt.

De vennootschap komt tevens in aanmerking voor innovatie-aftrek voor wat betreft het gedeelte van de kosten dat gepaard gaat met de ontwikkeling van software.

Artikel 17, § 1, 5°, WIB 92 zoals gedefinieerd in de Programmawet van 26/12/2022 (cf. artikel 100 - BS 30/12/2022) bepaalt het materiële en het personele toepassingsgebied in het kader van het nieuwe fiscaal regime voor auteursrechten en naburige rechten.

Met de aanpassingen wil de regering terugkeren naar de oorspronkelijke doelstellingen van de bijzondere fiscale regeling, namelijk de toepassing van een passend fiscaal regime op inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten. Hiervoor wordt het toepassingsgebied zowel materieel als personeel strikter afgelijnd (Verslag van de eerste lezing Doc 3015/014 blz. 6).

Bijgevolg kan de DVB niet instemmen met het standpunt van de aanvrager omtrent de toekenning van het fiscaal regime van de auteursrechten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92 aan de betrokken programmeurs.

Casus 2:

De vennootschap vraagt de DVB of het mogelijk is om een vernieuwing te verkrijgen van de vroegere voorafgaande beslissing die betrekking had op de oude regeling inzake auteursrechten zoals deze van kracht was voor 1 januari 2023.

De aanvrager is immers van oordeel dat de werknemers die in aanmerking kwamen voor de vroegere voorafgaande beslissing aan alle voorwaarden van de nieuwe regeling voldoen.

Wat de eigenlijke activiteit van de vennootschap betreft, gaat het hier om een 'consultancy'-activiteit. De vennootschap is een onderneming die aan andere ondernemingen of organisaties advies, raad of aanbevelingen aanbiedt over wat ze moeten doen in verschillende situaties.

In het kader van de oude regeling inzake auteursrechten had de DVB een vergoeding in auteursrechten gevalideerd die overeenstemde met 2,5 % en 3 % van de financiële enveloppe van de werknemers, afhankelijk van het desbetreffende functieprofiel.

De prefilingaanvraag heeft betrekking op de nieuwe regeling inzake auteursrechten die van toepassing is vanaf 1 januari 2023.

Na de analyse van de verschillende elementen van de aanvraag, is de DVB van oordeel dat het in casu niet mogelijk is om een gunstige beslissing te nemen waarin wordt bevestigd dat een forfaitair percentage van de financiële enveloppe van de verschillende loontrekkende consultants van de vennootschap, kan worden aangemerkt als een vergoeding voor overdracht auteursrechten.

Behoudens in uitzonderlijke omstandigheden zal namelijk niet tegelijkertijd kunnen worden voldaan aan de zogenaamde voorwaarden voor exploitatie en verspreiding onder het publiek. Aangezien de aanvrager niet kan aantonen dat aan deze twee nieuwe voorwaarden tegelijkertijd is voldaan, kan door de DVB geen beslissing worden afgeleverd waarin wordt bevestigd dat 2,5% of 3% van de financiële enveloppe kan worden aangemerkt als een vergoeding voor overdracht auteursrechten.

De nieuwe regeling inzake auteursrechten die opgenomen is in artikel 17, § 1, 5° WIB 92, kan dan ook niet worden toegepast op de situatie van de aanvrager.

7.1.2 BEZOLDIGINGEN

Casus 1:

De aanvrager is een vennootschap die het onderhoud en de herstelling van huishoudtoestellen als doel heeft en aan ondernemingen voorstelt om dit aan te bieden aan hun personeel om de stijging van hun energieverbruik, als gevolg van telewerk, te compenseren door de werkgever de herstelling, de vervanging tijdens een storing, het jaarlijkse onderhoud en de afkoop van onherstelbare toestellen ten laste te laten nemen voor het volgende materiaal:

- koelkast;
- oven;
- kookplaat;
- vaatwasmachine;
- dampkap.

Deze tussenkomst voor het personeel van de onderneming heeft als bedoeling bij te dragen aan het verminderen van het stroom- en waterverbruik en dus het verminderen van de CO²-uitstoot.

De dienst die de aanvrager voorstelt, zou bestaan uit het volgende:

- voor het personeel van de onderneming:
 - een grotere gemoedrust doordat ze verzekerd zijn van de goede werking van de toestellen en zonder vervelende verrassingen inzake reparatiekosten;
 - een lager energieverbruik dank zij een periodiek onderhoud;
 - het plezier van een geoptimaliseerde en schone werkomgeving, die correct is ingericht met het oog op hun prestatievermogen;
- voor de onderneming-werkgever:
 - de mogelijkheid om voor een lagere kost het verhoogde gebruik van huishoudtoestellen door zijn personeel, als gevolg van telewerk, voor zijn rekening te nemen (koelkast, oven, kookplaat, dampkap ...);
 - zowel thuis als op de werkvloer, de ijver van de werknemers te verhogen door hen te verlossen van stress die defecte toestellen kunnen veroorzaken en ervoor te zorgen dat ze geen tijd moeten verliezen met het zoeken naar een hersteller of een oplossing voor het probleem;
 - zodoende actief bij te dragen aan het welzijn van zijn personeel;
 - het personeel een innoverende oplossing voor te stellen die past binnen de recyclagetrend en de kringlooeconomie en op die manier mee te werken aan een lagere CO²-uitstoot.

Deze dienst zou aan de onderneming-werkgever worden aangeboden voor de prijs van YY € inclusief btw per maand, oftewel een facturatie van de dienst die jaarlijks overeenkomt met driemaal het bedrag van het voordeel van alle aard, op forfaitaire basis bepaald door de aanvrager.

Aan de DVB werd gevraagd of het kosteloos ten laste nemen door een onderneming van een reeks kosten, bedoeld om de stijging van het door telewerk veroorzaakte verhoogde energieverbruik te compenseren (zoals hierboven beschreven) voor huishoudtoestellen die door de werknemers thuis worden gebruikt, enerzijds een aftrekbaar kost kan vormen die voldoet aan de voorwaarden voor aftrekbaarheid van artikel 49 WIB 92 in hoofde van de

onderneming-werkgever, en anderzijds een belastbaar voordeel van alle aard kan vormen, forfaitair gewaardeerd tegen XX EUR (een bedrag dat beduidend lager is dan de gefactureerde kost aan de onderneming-werkgever) in hoofde van de werknemers-verkrijgers overeenkomstig de artikelen 31, 2° en 36 van het WIB 92.

Uit grondig onderzoek van de DVB is gebleken dat de forfaitaire raming van anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard limitatief zijn opgesomd in artikel 18 KB/WIB 92, en daar het aan de DVB voorgelegde situatie een geval van een belastbaar voordeel van alle aard betreft dat niet in dit artikel is opgenomen, het principe van artikel 36, § 1 WIB 92, volgens hetwelk *'anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger'*, in dit geval van toepassing is, zodat een forfaitaire raming in dit geval uitgesloten is.

Casus 2:

Aan de DVB werd de vraag voorgelegd of de forfaitaire onkostenvergoedingen toegekend aan vrijwilligers die ondergebracht zijn in een NV vallen onder het belastingstelsel van de vergoedingen voor vrijwilligers zoals omschreven in de circulaire nr. Ci.RH.241/509.803 van 5 maart 1999 zodat deze vergoedingen als niet belastbaar worden aangemerkt mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan.

Volgens deze circulaire en haar addenda mag de opdrachtgever geen rechtspersoon zijn die een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard. De rechtspersonen die dat wel doen en die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, worden door de circulaire uitgesloten van de toepassing ervan.

Een uitzondering hierop werd ingevoerd door het 27^{ste} addendum aan Ci.RH.241/509.803 van 5 maart 1999 zoals gepubliceerd op 03.01.2023 waarin staat dat VZW's die zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard, en die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, toch kunnen worden aangemerkt als opdrachtgever in de zin van de vrijwilligerscirculaire van 05.03.1999. Uiteraard moet de vzw wel een belangeloos doel nastreven en mag er geen verrijking van de leden plaatsvinden.

In de aan de DVB voorgelegde casus gaat het om een NV. Een NV is een kapitaalvennootschap die als doel heeft winst na te streven om deze te kunnen uitkeren aan haar aandeelhouders. De NV kan bijgevolg niet worden aangemerkt als opdrachtgever in de zin van de vrijwilligerscirculaire van 05.03.1999, ook niet na de inwerkingtreding van het 27^{ste} addendum.

Casus 3:

Aanvrager wenst een abonnementensysteem op de markt te brengen waarbij met klant-werkgevers een verbintenis wordt aangegaan inzake de 'merchandise' van de werkgever, die vervolgens aan hun werknemers zal worden aangeboden.

Op vraag van de klant-werkgever ontwerpt aanvrager vervolgens kledingcollecties die kunnen bestaan uit casual kledij zoals een t-shirt, trui,... en/of sportieve kledij zoals sport truitje, fietsbroek,... allen voorzien met branding van de deelnemende klant-werkgever. Het is de bedoeling dat de naam en/of het logo en/of de slogan van het bedrijf leesbaar wordt aangebracht op het kledingitem.

De kledingitems zijn kwalitatieve stukken die dagdagelijks kunnen worden gedragen door de werknemers. Het gaat in casu niet om specifieke beroepskledij.

De klant-werkgever betaalt hiervoor maandelijks een vaste abonnementsprijs per werknemer aan aanvrager, dit bedrag betreft een all-in kost. De werknemer kan vervolgens via het abonnement de gewenste kledij selecteren in een voor de klant-werkgever ontworpen gepersonaliseerde webshop. Het bedrag van de aan te kopen kledij is geplafonneerd tot maximaal x EUR op maandbasis per werknemer.

Overeenkomstig artikel 38/33 Com.IB kunnen als sociale voordelen niet worden aangemerkt:

- 8° kledijvergoeding die een werkgever toekent onder meer aan zijn bedienden die in aanraking komen met de cliënteel;

- 9° cultuur-, geschenk- en surprisecheques die niet beantwoorden aan de in 38/27, 23°, gestelde voorwaarden, alsmede alle andere cheques en bonnen enz. ongeacht de benaming en de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend (medi-cheques, vakantiecheques, sportcheques, reischeques, kledijcheques, aankoopbonnen enz.).

Gelet op het privégebruik van de kledingitems (niet-specifieke beroepskledij) en de niet onbelangrijke prijs van de abonnementen, is de DVB dan ook van oordeel dat de werknemers een reëel voordeel genieten dat alleen kan worden verkregen door en in verband met hun beroepswerkzaamheid. Een belastbaar voordeel van alle aard (gelijk aan het gefactureerde bedrag van aanvrager aan de werkgever) dient te worden weerhouden in hoofde van de werknemers. Het feit dat het logo wordt vermeld, doet hieraan geen afbreuk.

Casus 4:

Door de invoering van het 'cafetariaplan' wensen sommige in België gevestigde ondernemingen zich als voorkeurswerkgever te positioneren en een grotere meerwaarde te creëren voor de betrokken werknemers door hun een modern en flexibel loonpakket aan te bieden.

Die flexibiliteit zal ervoor zorgen dat elke betrokken werknemer het loonpakket kan aanpassen en afstemmen op de persoonlijke behoeften en wensen afhankelijk van de uitgeoefende functie, de generatie waartoe de werknemer behoort, de gezinssituatie en de gezochte balans tussen werk en privéleven.

De voordelen die worden verstrekt door sommige 'cafetariaplannen' zijn aan hun eigen belastingstelsel onderworpen, op basis van de gebruikelijke fiscale bepalingen in de materie.

De DVB werd bevraagd over de fiscale behandeling met betrekking tot het verlenen van nieuwe voordelen die aan de werknemers worden voorgesteld met het oog op een integratie ervan in een 'cafetariaplan', te weten:

1. de installatie van een ventilator/airconditioning in het kader van de inrichting van een thuisbureau (stelsel van telewerk)
2. de terbeschikkingstelling van een smart-tv als accessoire bij ICT-materiaal

In casu bevestigt de DVB dat de terbeschikkingstelling en de installatie van een ventilator/airconditioning in een privéruimte op de woonplaats van de werknemer tegen de werkelijke waarde bij de verkrijger belast moeten worden overeenkomstig artikel 36, § 1, van het WIB 92 dat bepaalt dat 'anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger'.

De DVB bevestigt ook dat een smart-tv niet kan worden aangemerkt als een accessoire bij ICT-materiaal van geringe waarde. Bovendien kan een smart-tv ook worden gebruikt los van een ICT-toestel dat door de werkgever ter beschikking wordt gesteld. Bijgevolg moeten ter beschikking gestelde smart-tv's tegen de werkelijke waarde bij de verkrijger worden belast overeenkomstig artikel 36, § 1, van het WIB 92.

Casus 5:

De aanvrager die al vele jaren binnen dezelfde onderneming werkt en die een geschil heeft met deze laatste, heeft het onderwerp uitgemaakt van verschillende tuchtprocedures en werd uiteindelijk ontslagen. De werkgever, die weigert om zijn werknemer te re-integreren, wenst te onderhandelen over zijn vertrek en de intrekking van de procedures.

In het kader van deze onderhandeling wordt enerzijds voorzien in een compensatie voor de onmiddellijke en vroegtijdige beëindiging van de arbeidsbetrekking en anderzijds in een compensatie voor het verlies aan inkomsten betreffende zijn pensioen. De aanvrager is bovendien van mening dat hij verschillende vormen van morele en materiële schade heeft geleden die, volgens hem, onderscheiden moeten worden van de schade die de enige opzeggingsvergoeding beoogt te vergoeden. Hij is bijgevolg van mening dat de specifieke vergoeding betreffende die morele schade zou moeten worden uitgesloten van het begrip bezoldiging en dus worden vrijgesteld van belasting.

De aanvrager wenst van de DVB te vernemen welke fiscale behandeling van toepassing is op de verschillende soorten vergoedingen die zullen worden toegekend ingevolge de beëindiging van zijn arbeidsrelatie.

Uit het door de DVB gevoerde onderzoek is gebleken dat voor de bepaling van het van toepassing zijnde belastingregime op de toegekende vergoeding, de omstandigheden waarin de betaling van deze vergoeding wordt verkregen, moeten worden beoordeeld.

Gelet op de bewoordingen van de artikelen 30, 1°, en 31, lid 1 en lid 2,3°, WIB 92, vormen de vergoedingen verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het stopzetten van de arbeid of het beëindigen van een arbeidsovereenkomst, belastbare bezoldigingen van werknemers, ongeacht de schuldenaar of de benaming ervan en de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend.

Bijgevolg zijn die vergoedingen, niettegenstaande het feit dat ze geheel of gedeeltelijk als 'vergoedingen voor morele schade' zouden worden bestempeld, in principe belastbaar als bezoldigingen van werknemers.

Circulaire nr. Ci.RH.24.1/539.525 (AOIF 12/2004) van 9 maart 2004 bepaalt evenwel dat de vergoedingen wegens morele schade toegekend door een arbeidsrechtbank of een arbeidshof uit hoofde of naar aanleiding van het stopzetten van de arbeid of het beëindigen van de arbeidsovereenkomst niet belastbaar zijn. Om billijkheidsredenen is dezelfde vrijstelling eveneens van toepassing indien een werkgever de schadevergoeding uitbreidt tot de andere betrokken werknemers die geen geding hebben aangespannen maar die zich in eenzelfde situatie bevinden. De circulaire van 9 maart 2004 is aangevuld met 2 addenda van 5 maart 2011 en van 1 augustus 2011.

Naar aanleiding van de mondelinge parlementaire vraag nr. P 139 gesteld door Volksvertegenwoordiger Pierre-Yves JEHOLET tijdens de plenaire vergadering van de Kamer van 18 december 2003 over het 'fiscaal statuut van vergoedingen toegekend aan werknemers', heeft de minister van Financiën echter verduidelijkt dat wanneer een arbeidsrechtbank of arbeidshof, in een specifiek geval, beslist om een vergoeding toe te kennen wegens morele schade ingevolge een fout begaan door de werkgever uit hoofde of naar aanleiding van het stopzetten van de arbeid of het beëindigen van de arbeidsovereenkomst, die vergoeding, in afwijking van de artikelen 30, 1° en 31, eerste lid en tweede lid, 3°, WIB 92, niet belastbaar is.

Rekening houdend met de algemene bewoordingen van artikel 31, tweede lid, 3°, WIB 92, krachtens dewelke alle vergoedingen verkregen door een werknemer uit hoofde of naar aanleiding van het stopzetten van de arbeid of het beëindigen van een arbeidsovereenkomst, belastbare inkomsten uitmaken, worden met de niet belastbare vergoedingen wegens morele schade die in de vorige alinea zijn vermeld, die vergoedingen bedoeld die door een arbeidsrechtbank of een arbeidshof zijn toegekend wanneer de werknemer heeft aangetoond dat de werkgever een fout heeft begaan, niet door de verbreking maar bij de verbreking van de arbeidsovereenkomst en dat die fout een persoonlijke individuele schade heeft veroorzaakt die niet wordt gecompenseerd door de opzeggingstermijn noch door de betaling van één of meerdere vergoedingen die zijn voorzien in het arbeidsrecht in het algemeen (wetgeving op arbeidsovereenkomsten, collectieve arbeidsovereenkomsten, arbeidsovereenkomst, enz.). Dit betekent dat alleen de specifieke vergoedingen waarvan de betaling voortvloeit uit een beslissing genomen door een arbeidsrechtbank of een arbeidshof met het oog op het herstel van een persoonlijke individuele morele schade en waarvan het bedrag door die arbeidsrechtbank of dat arbeidshof werd vastgesteld door specifiek rekening te houden met die schade, en niet in uitvoering van voormeld arbeidsrecht, als niet belastbare vergoedingen voor morele schade in de zin van voormelde alinea kunnen worden aangemerkt.

De DVB stelt vast dat :

- de vergoeding ontegensprekelijk oorsprong vindt in de arbeidsrelatie tussen de werkgever en de aanvrager ;
- niet is aangetoond dat de vergoeding deels, morele schade zou dekken ;
- men noch het gedeelte, noch het bedrag kent dat betrekking zou hebben op de morele schade geleden ingevolge een fout begaan door de werkgever uit hoofde of naar aanleiding van het stopzetten van de arbeid of het beëindigen van de arbeidsovereenkomst ;
- de vergoeding komt niet voort uit een rechterlijke beslissing die de morele schade van een werknemer veroorzaakt door de werkgever beoogt te vergoeden maar vloeit voort uit de onderhandeling tussen de werkgever en de aanvrager.

Bijgevolg is de DVB van oordeel dat de vergoeding in casu de professionele schade dekt en een bezoldiging vormt die belastbaar is krachtens de artikelen 30, 1° en 31, lid 1 en lid 2, 3°, WIB 92.

Casus 6:

De voorgelegde vraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat:

- de uitbetaling van het saldo openstaande, te recupereren uren, die over meerdere jaren werden opgebouwd, als een afzonderlijk belastbare bezoldiging kan worden beschouwd, en aldus kwalificeert onder de toepassing van art. 171, 5°, b) WIB 92;
- de verhoging van het bedrag van de te recupereren uren met interesten conform de Wet van 5 mei 1865 betreffende de lening tegen interest eveneens onder de toepassing van art. 171, 5°, b) WIB 92 ressorteert.

De uitbetaling zal gebeuren op vraag van de werknemer, met uitzondering van het eventuele saldo dat uiterlijk in jaar xxxx zal worden uitbetaald.

De uitbetalingen van de openstaande uren kwalificeren op fiscaal vlak als belastbare bezoldigingen. Gezien de betaling normalerwijze plaatsvindt in het belastbaar tijdperk waarin de werknemer zelf zijn keuze tot uitbetaling heeft gemaakt (en uiterlijk op datum van xx.xx.xxxx), zijn deze in principe progressief belastbaar.

Slechts wanneer de gevraagde uitbetalingen door toedoen van de overheid alsnog zou plaatshebben in een later belastbaar tijdperk dan dat waarin die bezoldigingen volgens het voorziene uitbetalingsmoment hadden moeten betaald worden, kunnen deze uitbetaalde uren als afzonderlijk belastbare bezoldigingen in de zin van art. 171, 5°, b) WIB 92 beschouwd worden.

Parlementaire vraag nr. 525 van de heer Jef Van den Bergh d.d. 22 juli 2013 behandelt een gelijkaardige vraag over de laatste weddefiche van gepensioneerde werknemers bij Bpost waarin de betaling van het tegoed aan verlof en de te betalen niet-toegestane rust is opgenomen. Het antwoord stelt dat betreffende bezoldigingen beschouwd dienen te worden als gewone bezoldigingen en niet als achterstallen.

De vraag met betrekking tot de interesten is bijgevolg zonder voorwerp.

7.1.3. BEROEPSKOSTEN

Casus 1:

De aanvrager, die onderworpen is aan de personenbelasting, is actief op zoek naar werk. Hij heeft zijn vroegere baan verloren in juni 2022 na 15 jaar bij een Belgische bank te hebben gewerkt.

De aanvrager is in november 2022 gestart met een opleiding Executive Master of Business Administration (EMBA) aan een hogeschool in België. De DVB wordt verzocht om te bevestigen dat de kosten van deze opleiding beroepskosten vormen (krachtens artikel 49 van het WIB 92) en dit vanaf aanslagjaar 2023.

Uit het grondige onderzoek dat de DVB heeft verricht, blijkt dat nummer 52/209 van de Com.IB 92 het volgende bepaalt: *'Het beroeps- of persoonlijk karakter van de uitgaven, die door een belastingplichtige worden verricht om deel te nemen aan cursussen, stages of seminaries (b.v. inschrijvingsgeld, examengeld, kosten van verplaatsingen, boeken, stencilwerk enz.) is afhankelijk van het verband tussen die uitgaven en de beroepswerkzaamheid, zoals ze door de betrokkene op het ogenblik van de feiten wordt uitgeoefend.*

Er moet, inderdaad, een onderscheid worden gemaakt naargelang het gaat om:

- *kosten van cursussen, stages of seminaries die rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid die de betrokkene uitoefent op het tijdstip waarop de lessen worden gevolgd en die ten gevolge van de evolutie van de techniek van die werkzaamheid noodzakelijk zijn: bedoelde kosten mogen als beroepskosten worden afgetrokken;*

- *kosten van cursussen, stages of seminars van een onafhankelijk vak of van een tot dusver door de betrokkene niet uitgeoefende beroepswerkzaamheid: die kosten zijn niet aftrekbaar daar ze moeten worden gerangschikt onder de uitgaven van persoonlijke aard, bedoeld in art. 53, 1°, WIB 92'.*

Aangezien de opleiding, zoals beschreven door de aanvrager, bedoeld is om een nieuwe beroepswerkzaamheid te vinden door hem in staat te stellen nieuwe bekwaamheden te verwerven en te ontwikkelen, is de DVB van mening dat de kosten van de beoogde opleiding niet kunnen worden beschouwd als aftrekbare beroepskosten.

Casus 2:

Aan de DVB werd gevraagd of tandheelkundige kosten (m.b.t. het plaatsen van tandimplantaten) kwalificeren als een aftrekbare beroepskost in de personenbelasting in de zin van artikel 49 WIB 92.

De aanvrager ondervindt al jaren problemen met zijn gebit. In het verleden heeft hij klassieke tandprotheses laten plaatsen. Deze protheses bezorgden hem ongemakken en hij ontving opmerkingen inzake zijn representativiteit. Op termijn kunnen de protheses vervormingen aan zijn aangezicht veroorzaken, waardoor het negatieve effect wordt versterkt.

Voor het uitoefenen van zijn beroep is het belangrijk dat de aanvrager een representatief voorkomen heeft. De aanvrager overweegt om implantaten te laten plaatsen. Hij wenst een deel van deze kosten te kwalificeren als aftrekbare beroepskosten.

In zijn aanvraag verwijst de aanvrager naar de mondelinge parlementaire vraag nr. 9813 van de heer Tommelein dd. 25.01.2006 over esthetische ingrepen. Esthetische ingrepen worden normaal gezien beschouwd als uitgaven van persoonlijke aard, zoals beoogd in artikel 53 WIB 92. In specifieke omstandigheden kan van deze algemene regel worden afgeweken. Er moet dan worden aangetoond dat de ingreep noodzakelijk is voor de uitoefening van het beroep en dat dit beroep ook de oorzaak is van deze ingreep.

In de voorgelegde verrichting kan de aanvrager geen oorzakelijk verband aantonen tussen zijn beroep en de tandheelkundige ingreep.

Casus 3:

De aanvrager (dhr. X) wenst de kosten gemaakt in het kader van een masterstudie aan een buitenlandse business school (opleiding MSc in Strategy & Consulting) in te brengen in zijn belastingaangifte onder de rubriek beroepskosten.

De aanvrager wenst dus van de DVB te vernemen of de studiekosten en de ermee verband houdende kosten als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt overeenkomstig de bepalingen van artikel 49, WIB 92.

X was gedurende vele jaren werkzaam als jobstudent bij de operationele ondernemingen Y en Z. De vader van de aanvrager is de zaakvoerder in deze vennootschappen. Sinds een aantal jaren doet hij dit via zijn eenmanszaak. Via de eenmanszaak factureert hij voor zijn diensten aan de beide vennootschappen.

Zijn huidige functie binnen de operationele vennootschappen kan als volgt worden samengevat: marktonderzoek, analyses, strategische loopbaan, due diligence, digitalisatie, databeheer, procurement, projectmanagement en de verkoop van goederen.

De aanvrager heeft in 2022 zijn bachelor studies "International Business Management" afgerond. Hij is nadien de voltijdse buitenlandse masterstudie gestart.

Deze opleiding focust op de technieken van 'strategie' in 4 stappen:

- ontwerpen van een strategie;
- implementeren van een strategie;
- strategie in een internationale context;
- stage en thesis.

De vaardigheden die de aanvrager nodig heeft voor zijn beroepswerkzaamheid kunnen als volgt worden samengevat:

- potentiële strategieën uitschrijven en voorstellen;
- data verzamelen en interpreteren;
- linken leggen tussen departementen en processen efficiënter maken;
- communicatie met de manager van ieder departement;
- process modelling.

De aanvrager legt er de nadruk op dat de vakken die deel uitmaken van de masterstudie sterk gelijkaardig zijn aan de taken die hij moet vervullen binnen de operationele vennootschappen.

Uit het onderzoek van de DVB kwam ook naar voren dat de aanvrager ondertussen actief geworden was bij een ander bedrijf dat losstaat van de ondernemingen Y en Z.

De DVB is van oordeel dat door de aanvrager niet of onvoldoende kan worden aangetoond dat het hier kosten betreft die zullen gemaakt worden in het kader of in functie van de huidige beroepswerkzaamheid zodat aan de causaliteitsvoorwaarde (kosten moeten noodzakelijk met het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid verband houden op het ogenblik dat deze kosten worden gemaakt) niet is voldaan (zie 49/1.1 ComIB 92). Beroepskosten zijn slechts aftrekbaar voor zover zij een oorzakelijk verband hebben met de beroepswerkzaamheid die wordt uitgeoefend op het ogenblik dat deze kosten worden gemaakt, zo niet betreffen dit kosten van persoonlijke aard (artikel 53, 1°, WIB 92).

De DVB komt tot het besluit dat hier sprake is van kosten van onderwijs met het oog op het behalen van een masterdiploma (niet – aftrekbare kosten van persoonlijke aard (artikel 53, 1°, WIB 92)) in plaats van aftrekbare kosten gemaakt in het kader van of in functie van de huidige beroepswerkzaamheid.

Casus 4:

De aanvrager (de heer X) is werknemer en woont wettelijk samen met mevrouw Y die eveneens werknemer is.

Ze hebben het voornemen om samen een woning, aangrenzend aan hun huidige woning, in mede-eigendom aan te kopen om er een professionele ruimte te installeren voor de heer X voor de uitoefening van zijn reguliere activiteit van werknemer.

Het betrokken onroerend goed bevat 2 kamers, een volledig open woonkamer (salon/eetkamer/keuken), een douche, een afzonderlijk toilet, een technische ruimte, een eventueel in te richten vliering, een garage en een tuintje.

De aankoop zal worden gefinancierd met een hypothecaire lening voor 80 % van de aankoopprijs (zonder kosten) en het goed zal, volgens de aanvrager, uitsluitend en in zijn geheel worden bestemd voor zijn beroepsactiviteit van werknemer.

De aanvrager wenst de bevestiging te bekomen dat:

- de kosten voor verwerving van het onroerend goed, met name de aflossingen betreffende de aankoopprijs, de kosten voor verwerving, de financieringskosten, de onroerende voorheffing, de gemeentebelasting en de brandverzekering werkelijke beroepskosten zijn die, in zijn hoofde, voor 100 % aftrekbaar zijn overeenkomstig artikel 49 van het WIB 92;
- voor wat de bijkomende aankoopkosten (notariskosten, registratierechten en andere analoge en gelijkgestelde kosten, de hypotheekkosten, financieringskosten) betreft, alle kosten kunnen worden afgeschreven gedurende het belastbaar tijdperk waarin ze werden gemaakt;
- het verlies veroorzaakt door de aftrek van de helft van de trekkingsrechten van de 'chèque-habitat wallon' (hierna 'CHW')(Wooncheque) voor de 2 betreffende samenwonende personen, enkel in hoofde van de werknemer die het gebouw gebruikt, kan worden opgenomen als aftrekbare beroepskosten overeenkomstig artikel 49 van het WIB 92.

De aanvrager preciseert bovendien dat het (tele)werk, zal worden verricht in de open woonkamer, dat de keuken slechts bij gelegenheid zal worden gebruikt, en dat een kamer zal worden gebruikt als bibliotheek en/of ruimte voor de verschillende professionele documenten (dossiers, wettelijke supports, printmateriaal...).

Aangaande het stelsel van de wettelijke samenwoning, is de aanvrager van mening dat de aftrekbaarheid van het hogergenoemde goed wel degelijk betrekking heeft op het geheel van het gebouw (zoals het in zijn geheel toebehoort aan de twee wettelijk samenwonende personen), en dit zonder eventuele beperking ten belope van het onverdeeld deel voor de helft in de eigendom van elke samenwonende mede-eigenaar.

Rekening houdend met de bewoordingen van artikel 49 WIB 92, zijn als beroepskosten aftrekbaar, de kosten die de belastingplichtige tijdens het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Het is bijgevolg de belastingplichtige die moet bewijzen dat de kosten verband houden met de uitoefening van zijn beroepsactiviteit en dat deze geheel (voor 100 %) zijn gemaakt voor de uitoefening van zijn beroepsactiviteit.

Uit de door de DVB verrichte analyse blijkt dat de aanvrager niet in staat is om het beroepsmatig gebruik en de professionele bestemming van het betreffende onroerend goed aan te tonen.

Het betrokken onroerend goed is een eensgezinswoning bestaande uit 2 kamers, een volledig open woonkamer met salon/eetkamer/keuken, een wasruimte, een afzonderlijk toilet, een technische ruimte, een eventueel in te richten vloering, een garage en een tuintje. Het is duidelijk dat het onroerend goed niet geheel zal dienen als 'werkkamer' en dat er eveneens een realistisch 'beroepsgedeelte' voor het beroepsmatig gebruikte deel moet worden bepaald.

Bovendien behoort het gebouw toe aan twee partners die wettelijk samenwonen en elk voor de helft eigenaar zijn. Indien een van de partners het gebouw ten belope van 50 % gebruikt voor zijn beroepsactiviteit, kan hij maximaal 25 % als beroepskosten aftrekken (Mondelinge parlementaire vraag nr. 12453 van de heer Luk Van Biesen van 06.07.2016).

Voor de bijhorende kosten betreffende de aankoop van het onroerend goed, moet dezelfde redenering worden toegepast en kan er geen sprake zijn van de volledige aftrek ervan.

Er bestaan strikte voorwaarden om te kunnen genieten van het trekkingsrecht gedurende 20 jaar. Indien de belastingplichtige immers eigenaar wordt van een tweede woning gedurende de 9 belastbare tijdperken die volgen op het jaar waarin de voorwaarden tot verkrijging van de belastingvermindering voldaan zijn, wordt het bedrag van de vermindering definitief gehalveerd. Er moet evenwel geen rekening worden gehouden met de andere woningen waarvan de belastingplichtige door erfenis of schenking mede-eigenaar, naakte eigenaar of vruchtgebruiker is geworden en met de andere woningen verhuurd via een sociaal vastgoedkantoor of een openbare huisvestingsmaatschappij. Het voordeel is dus definitief verloren zoals bepaald door de wet en het is dus niet mogelijk om deze voordelen te recupereren via een ander middel (beroepskosten).

Rekening houdend met wat voorafgaat, is de DVB van oordeel dat de stelling van de aanvrager in casu niet kan worden gevolgd.

7.1.4. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP AANDELEN

Casus 1:

De vennootschap X BV is enkele jaren geleden ontstaan uit de splitsing van een andere vennootschap. X BV bezit een aantal panden die verhuurd worden aan derden. De aandelen van X BV zijn in handen van de aanvrager.

De aanvrager wenst, gelet op zijn leeftijd, zijn aandelen X BV voor 50 % te verkopen aan de nog op te richten vennootschap van zijn zoon en voor 50 % aan de nog op te richten vennootschap van zijn dochter.

X BV heeft een vordering in rekening-courant op de aanvrager van meer dan 1 miljoen euro.

De aanvrager wenst de bevestiging te krijgen dat de geplande verkoop van de aandelen van X BV kwalificeert als een normale verrichting van beheer van een privévermogen in de zin van artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, WIB 92.

In het kader van een aandelenverkoop is de DVB van oordeel dat vorderingen die een vennootschap bezit op rekening-courant van de aandeelhouders dienen te worden beschouwd als overtollige middelen. Middelen die de vennootschap kan uitlenen aan haar aandeelhouders zijn immers middelen die zij niet nodig heeft voor haar operationele activiteiten en dus overtollig.

De vordering op rekening-courant die X BV heeft op de aanvrager dient dan ook, voorafgaand aan de geplande verkoop, te worden uitgekeerd als dividend aan de aanvrager. Een belastbaar dividend wordt anders omgezet in een vrijgestelde meerwaarde op aandelen.

Casus 2:

De aanvrager is actief in de vastgoedsector via verschillende vennootschappen.

De aanvrager houdt 100 % van de aandelen van de holding X. Tevens houdt hij 70 % van de aandelen van de vennootschappen Y (projectvennootschap) en Z (grondbank). De overige 30 % van Y en Z zijn in het bezit van zijn zakenpartner.

De zakenpartner zal zijn activiteiten stopzetten en zijn 30 %-participaties in Y en Z verkopen aan de holding X.

De aanvrager wenst zijn 70 %-participaties in Y en Z eveneens te verkopen aan de holding X zodat alle aandelen van Y en Z gecentraliseerd zijn in X. Hij wenst te vernemen dat deze verkopen kunnen beschouwd worden als een normale verrichting van beheer van een privévermogen.

De verhänging door de aanvrager van zijn participaties in Y en Z onder zijn eigen holding X kan eveneens bereikt worden door een inbreng van de aandelen Y en Z in X, waardoor hetzelfde resultaat bereikt wordt als bij een verkoop. De DVB is dan ook van oordeel dat deze verkopen niet kaderen binnen het normaal beheer van een privévermogen en de meerwaarden op deze aandelen dan ook belastbaar zijn als divers inkomen.

Casus 3:

De aanvrager houdt participaties in verschillende vennootschappen.

Zo houdt de aanvrager bijna alle aandelen van vennootschap X en dit al meer dan 20 jaar.

Naar aanleiding van de uitkoop van zijn broers uit de groepsvennootschappen, richtte hij enkele jaren geleden vennootschap F op, waarvan hij eveneens nagenoeg alle aandelen houdt.

Teneinde de groepsstructuur te vereenvoudigen, wenst de aanvrager al zijn aandelen te centraliseren in vennootschap F. Hiertoe wenst de aanvrager zijn aandelen in vennootschap X te verkopen aan vennootschap F en wenst hij te vernemen dat dit een normale verrichting van beheer van een privévermogen is, zodat de meerwaarde niet belastbaar is als divers inkomen overeenkomstig artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, WIB 92.

De aanvrager verkiest een verkoop boven een inbreng omdat (i) een inbreng zou bekendmaken dat hij al geruime tijd aandeelhouder was van zowel vennootschap X als vennootschap F en (ii) bij een verkoop een langetermijnkrediet kan verkregen worden dat kan worden aangewend om te investeren in de verdere groei van de groep. Het verkregen krediet zou dus niet aangewend worden om de verkoopprijs aan C te betalen (die dus op rekening-courant zou geboekt blijven), maar wel om verder te investeren in de groep.

De DVB is echter van oordeel dat hetzelfde resultaat kan bereikt worden door een inbreng van de aandelen van vennootschap X in vennootschap F in plaats van een verkoop en dat de verkoop bijgevolg niet kan beschouwd worden als een normale verrichting van beheer van een privévermogen.

Casus 4:

De aanvrager houdt alle aandelen van de BV X, haar holding-, management- en patrimoniumvennootschap. Tevens houdt zij een minderheidsparticipatie in de NV Y, een exploitatievennootschap. De BV X heeft ook rechtstreeks nog een kleine participatie in de NV Y.

In het kader van centralisatie wenst de aanvrager haar aandelen van de NV Y te verkopen aan de BV X. Naast centralisatie is het ook de bedoeling de rekening-courant schuld die de aanvrager heeft op de BV X aan te zuiveren met de vordering die ze zal hebben op de BV X ingevolge de verkoop van haar aandelen NV Y.

De DVB is van oordeel dat de verkoop niet beschouwd kan worden als een normale verrichting van beheer van een privévermogen, aangezien een inbreng van de aandelen van de BV X in de NV Y tot hetzelfde resultaat zou leiden. Bovendien is het opzet van de verrichting de aanzuivering van de rekening-courant schuld die de aanvrager heeft op de BV X. Zelfs indien de DVB de voorgelegde verkoop positief zou beoordelen – quod non – zou de rekening-courant vooraf als dividend moeten uitgekeerd worden, aangezien de DVB van oordeel is dat de middelen die via rekening-courant uitgeleend werden aan de aanvrager als overtollige liquiditeiten dienen beschouwd te worden.

Casus 5:

De aanvragers, een gehuwd koppel, zijn actief in de horeca via de NV X, waarmee zij verschillende etablissementen uitbaten in België en het buitenland. De aanvragers zijn de enige aandeelhouders van de NV X die 25 jaar geleden werd opgericht. Na de oprichting gebeurde via diverse inbrengen in natura van aandelen een kapitaalverhoging.

Daarnaast zijn de aanvragers de enige aandeelhouders van de BV Y, tien jaar geleden opgericht ten gevolge van een splitsing van de NV X, waarbij de activa- en passiva-elementen, die op de balans van de NV X stonden en die betrekking hadden op de activiteiten van haar vaste inrichting Z in het buitenland, werden ingebracht in de BV Y.

De aanvragers houden zowel in de NV X als de BV Y hun aandelen in 60 %/40 %-verhouding.

De aanvragers willen ofwel alle aandelen van de BV Y ofwel 20 % van hun aandelen van de BV Y verkopen aan de NV X, teneinde de structuur van de groep zo efficiënt en eenvoudig mogelijk te organiseren.

De verkoopsom zou volledig gefinancierd worden via een banklening. De aanvragers hebben evenwel de bedoeling om de tegoeden opnieuw ter beschikking te stellen van de NV X via hun rekening-courant.

Het centraliseren van alle "*horecavennootschappen*" binnen de NV X maakt het mogelijk om in de toekomst liquide middelen van bepaalde dochtervennootschappen te laten opstroomen om vervolgens aan te wenden voor de financiering van nodige (toekomstige) investeringen bij andere dochtervennootschappen.

De verhangen van de BV Y onder de NV X kan eveneens bereikt wordt door een inbreng van de aandelen van de BV Y in de NV X en leidt tot hetzelfde resultaat als een verkoop. Bovendien wordt de verkoopsom, die gefinancierd wordt met een banklening, door de aanvragers opnieuw ter beschikking gesteld van de NV X voor toekomstige investeringen binnen de NV X. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de uiteindelijke bedoeling van de verkoop van de aandelen van de BV Y aan de NV X het verkrijgen van bankkrediet is voor toekomstige financieringen binnen de NV X. De DVB is dan ook van oordeel dat de voorgelegde verkoop geen normale verrichting van beheer van een privévermogen is, en de meerwaarde bijgevolg belastbaar is als een divers inkomen.

7.1.5. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP CRYPTOMUNTEN

Casus:

De aanvrager heeft enkele jaren geleden zijn totale aandelenportefeuille verkocht en daarna met de opbrengst hiervan cryptomunten aangekocht voor een heel hoog bedrag. De waarde van de cryptomuntenportefeuille is inmiddels serieus gedaald. Gelet op de waardedalingen koopt de aanvrager ook nog maandelijks cryptomunten bij.

De aanvrager heeft meer dan de helft van zijn totaal roerend vermogen belegd in cryptomunten, inclusief de erfenis van zijn ouders.

De aanvrager wenst te vernemen wat de fiscale kwalificatie zal zijn van de toekomstige meerwaarden die hij zou realiseren bij de verkoop van zijn cryptomunten.

De DVB is van oordeel dat er in casu geen sprake is van normale verrichtingen van beheer van een privévermogen en de meerwaarden bijgevolg belastbaar zijn als diverse inkomsten, gelet op het hoge bedrag dat werd geïnvesteerd in cryptomunten, dat bovendien meer dan de helft van de aanvrager zijn roerend vermogen vertegenwoordigt.

7.1.6. VERREKENPRIJZEN

Casus 1:

Vennootschap X staat in voor de verkoop en distributie van de producten van de groep op de Belgische en Luxemburgse markt. Vennootschap X werd gekarakteriseerd als een distributeur met een beperkt functie- en risicoprofiel die commerciële activiteiten uitoefent ten voordele van haar Nederlandse groepsvennootschap Y. X zal een winsttopslag toepassen op de door hem aangekochte goederen bij Y voor verdere verkoop die moet toelaten om een marktconforme operationele marge van x % te realiseren op de verkopen.

Aanvrager wenst de bevestiging te bekomen dat de voorgestelde vergoedingsmethode voor de verkoopactiviteiten van X geen aanleiding zal geven tot het verstrekken van een abnormaal of goedgunstig voordeel overeenkomstig artikel 26 WIB 92 of het verkrijgen van een abnormaal of goedgunstig voordeel zoals bedoeld in de artikelen 79 en 206/3 WIB 92 en dat de voorgestelde vergoedingsmethode voor de verkoopactiviteiten marktconform is in de zin van artikel 185, §2 WIB 92.

Aanvrager stelde voor als basis voor de berekening van de operationele marge van x % van de netto verkopen te nemen, d.w.z. de totale verkopen verminderd met allerlei kortingen. Zo ook de korting voor contante betalingen. Dit principe zou consistent binnen de groep worden toegepast. Deze berekening gebeurde al verscheidene jaren op dezelfde manier en werd ook in meerdere landen reeds nagekeken zonder enige opmerkingen omtrent dit principe.

De DVB kon zich hierin niet vinden en was van oordeel dat bij het berekenen van de operationele marge er geen rekening gehouden mocht worden met de korting voor contante betaling die door de commerciële divisie van X aan haar klanten wordt toegekend door deze korting niet in mindering te brengen van de omzet. De DVB was van oordeel dat de marge moest worden berekend op de omzet voor aftrek van de korting voor contante betaling.

Casus 2:

De Belgische vennootschap X is het operationeel hoofdkantoor van de Groep en is verantwoordelijk voor het ontwikkelen van de strategie voor de gehele Groep en het opvolgen en ondersteunen van de succesvolle implementatie ervan. Omwille van het operationele karakter van de activiteiten van de lokale groepsentiteiten zullen deze lokale groepsvennootschappen vergoed worden op basis een marktconforme operationele marge ("OM") op de verwezenlijkte omzet.

De berekeningen onder het vooropgestelde verrekenprijsmodel zullen gebeuren op het niveau van de legale entiteit en dit op basis van managementrapporteringcijfers in IFRS. X stelt hierbij voor om de impact van IFRS16 te neutraliseren voor wat betreft de bepaling van de relevante EBIT van de lokale vennootschappen.

De aanvrager wenst de bevestiging te bekomen dat de voorgestelde vergoedingsmethode voor de lokale activiteiten van de groepsentiteiten geen aanleiding zal geven tot het verstrekken van een abnormaal of goedgunstig voordeel overeenkomstig artikel 26 WIB 92 of het verkrijgen van een abnormaal of goedgunstig voordeel zoals bedoeld in de artikelen 79 en 206/3 WIB 92 en de voorgestelde vergoedingsmethode marktconform is in de zin van artikel 185, §2 WIB 92.

De DVB is zich bewust van het internationaal kader waarbinnen de aanvrager werkzaam is. Echter dient men mogelijke verschuivingen in de tijd en verschillen met de rekeningen zoals deze gebruikt moeten worden voor het bepalen van de belastbare basis te vermijden. De DVB gaat niet akkoord met het feit dat IFRS cijfers gebruikt worden voor de toepassing van het TP-beleid.

Casus 3:

X is een nieuw opgerichte joint venture tussen bedrijven, namelijk de groep A en de groep B, waarin beide joint venture partners 50 % van de aandelen aanhouden.

X zal zelf verantwoordelijk zijn voor de aan haar toegewezen activiteiten. Om deze activiteiten te kunnen uitvoeren zal het nodige en gekwalificeerd personeel worden tewerkgesteld op het niveau van X.

Verder zal X verantwoordelijk zijn voor het dragen van de voornaamste risico's gelinkt aan de activiteit, zoals (a) het marktrisico, (b) het prijsrisico, (c) het operationele risico, i.e., en (d) het budgetrisico inzake vooropgestelde volumes, efficiëntie van activiteiten, etc.

X zal opereren als een fully-fledged entiteit waarbij het volledige P&L verantwoordelijkheid zal hebben en eerder onafhankelijk zal opereren. Doch voor het opzetten, ontwikkelen en verder uitbreiden van de aan haar toegewezen activiteiten is X eerder afhankelijk van de joint venture partners, A en B, daar zij voldoende kapitaalkrachtig zijn om de vereiste investeringen inzake infrastructuur te kunnen dragen en ook bereid zijn om zich op financieel vlak te engageren omwille van de economische opportuniteiten en mogelijkheden die de oprichting van X met zich meebrengt. X heeft voormelde capaciteit in termen van kapitaal en fondsen niet en kan deze tevens niet zelfstandig verkrijgen. Enige tussenkomst van aandeelhouders is aldus voornamelijk van financiële aard (betreffende investeringen) en eerder occasioneel door middel van strategische/management diensten die worden geleverd aan X.

Bijgevolg voorziet de aanvrager de toepassing van een cost sharing/contribution mechanisme, gevolgd door een profit sharing mechanisme, richting beide aandeelhouders A en B. Voormelde contributie zal identiek zijn richting beide aandeelhouders, namelijk 50 %, in lijn met hun eigendoms participatie in X.

In een derde partij context lijkt het de aanvrager logisch dat de partijen die de opstartkosten en initiële verliezen dragen op basis van de uitgeoefende functies en gedragen risico's, namelijk A en B, deze verliezen in een latere fase kunnen aanzuiveren op basis van gerealiseerde winst op het niveau van X (i.e., profit sharing), en dit tot men een bepaald marktconform rendement heeft behaald, namelijk een marktconforme return on equity (i.e., nettowinst afgezet ten opzichte van het eigen vermogen).

Aanvrager wenst de bevestiging te bekomen aangaande het feit dat het operationeel model en de toekomstige verrekenprijsmethode van X, een joint venture tussen twee bedrijven, marktconform is op grond van artikelen 26, 79, 185, § 2 a en 206/3, § 1 WIB 92 en dat de vergoeding betaald door de joint venture partners fiscaal aftrekbaar is op basis van artikel 49 WIB 92.

Aanvrager stelde X voor als een fully-fledged entiteit doch met verleggen van de aanloopverliezen.

De DVB kon zich hierin niet vinden en was van oordeel dat X als principaal dient beschouwd te worden en de JV partners als de financiers. Bij toepassing van de OESO-RL (Paragraaf 1.107 e.v. van de OESO Richtlijnen inzake TP) hebben deze laatsten als financiers van de principaal enkel recht op een (routine-) vergoeding voor de verstrekte financiering.

Hoewel niet aangebracht door de aanvrager kan de toetsing met de interestaftrekbeperking gebeuren. De voorgestelde vennootschapsrechtelijke organisatie door middel van een joint venture wordt in de circulaire 2023/C/8 over de interestaftrekbeperking expliciet vermeld in randnummer 73 e.v. waarbij deze voor de interestaftrekbeperking als een "stand-alone" vennootschap wordt beschouwd die de bepalingen inzake de interestaftrekbeperking dient toe te passen zonder rekening te houden met de gezamenlijk besturende vennootschappen. Bovendien valt de vennootschap die als een 'stand alone' belastingplichtige wordt beschouwd, buiten het uitsluitingsbepalingen van art. 198/1, § 6, 14°, WIB 92. Hieruit dient besloten te worden dat bij een traditionele financiering de interestaftrekbeperking van toepassing kan zijn.

Voor de volledigheid wordt verwezen naar de uitsluiting van de joint venture X van de regeling inzake de aftrek van de groepsbijdrage aangezien de voorwaarden van artikel 205/5, §2, zesde lid WIB 92 inzake de rechtstreekse deelneming niet bereikt is. In casu wordt door de optie zoals voorgesteld door de aanvrager gedurende de aanloopperiode en voor het bedrag van de aanloopverliezen éénzelfde resultaat beoogd als in het geval een aftrek van een groepsbijdrage zou toegepast kunnen worden.

Casus 4:

De aanvrager wenst een voorafgaande beslissing te bekomen dat:

- i. de geplande vergoeding van de activiteiten van Y NV géén aanleiding geeft tot enig verstrekt en/of ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel zoals bedoeld in de artikelen 185,§2, a, artikel 26, artikel 79 en 206/3 WIB 92 in hoofde van X NV, dan wel Y NV;
- ii. de door X NV te betalen vergoeding voor de activiteiten van Y NV een aftrekbare beroepskost uitmaakt zoals bedoeld in artikel 49 WIB 92 in hoofde van X NV;
- iii. de vergoeding die X NV zal ontvangen van Y NV voor de wijziging in het bedrijfsmodel, géén aanleiding geeft tot enig verstrekt en/of ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel zoals bedoeld in de voormelde wetsartikelen in hoofde van X NV, noch Y NV. En dat de one-off vergoeding ook kwalificeert als een fiscaal aftrekbare beroepskost ten name van Y NV.

In 2022 heeft er een wijziging van de aandeelhoudersstructuur plaatsgevonden. Er is onder meer de operationele holdingvennootschap Y opgericht welke de belangen in X aanhoudt. Voorafgaand aan de wijzigingen kwalificeerde X als principaal.

Ingevolge de herstructurering zou het executive management verplaatst worden van X naar Y. Aanvragers stellen als verrekenprijsmethode een profit split voor waarbij iets meer dan helft van de winst bij X blijft en iets minder dan de helft van de winst naar Y gaat. X blijft de belangrijkste productie-entiteit van de groep en bezit alle octrooien en blijft ook de principaal binnen de groep.

De DVB komt tot de vaststelling dat in de voorgestelde vergoedingsstructuur meermaals dezelfde personen (weliswaar met een verschillende functie) worden vergoed. De vergoedingen lijken in wanverhouding te staan met de te leveren prestaties door de betrokken personen. De facto zou dit betekenen dat de betrokken personen gedurende een onrealistische duurtijd actief zouden zijn.

Bovendien wordt de essentiële functie van een holding, namelijk kapitaal verschaffen en de participatie aanhouden, compleet genegeerd. Als gevolg van de voorgestelde verrichting zouden geen (of zeer beperkte) dividenden meer opstroom.

Op basis van de voorgelegde elementen komt de DVB tot het besluit dat de voorgestelde verrichting alle elementen bevat om via de gewijzigde verrekenprijsmethode eenzelfde fiscaal resultaat als de groepsbijdrageregeling te simuleren (zoals bedoeld in artikel 205/5 WIB 92).

Ingevolge artikel 205/5, §2, derde lid WIB 92 is de groepsbijdrageregeling toepassen in casu nog niet mogelijk omwille van de vijfjarige periode. Dit stelt specifieke problemen bij Y door de daar aanwezige kosten (management) en financieringslasten.

De Minister heeft weliswaar gezegd dat de groepsbijdrageregeling geen afbreuk mag doen aan de bestaande regels inzake transfer pricing tussen ondernemingen (*Parl.St.* Kamer 2017-18, DOC 54, nr. 3147/003, 20, al. 1, *in fine*). Dit impliceert evenwel niet dat zoals bij de voorgelegde verrichting de Transfer Pricing gebruikt kan worden om de facto een groepsbijdrageregeling te creëren. De Dienst is van mening dat een dergelijke verrichting ook in het toepassingsgebied van artikel 344, §1 WIB 92 valt.

De DVB heeft aangegeven dat het originele voorstel met de profit split niet kan ondersteund worden gezien de uitholling van de holdingfunctie (Y). Immers dient de vergoeding van het kapitaal niet uit het oog worden verloren. De DVB gaat uit van een costplus-benadering voor de vergoeding van het executive management (Y). Indien er effectief boven routinematige prestaties worden geleverd en deze geïsoleerd kunnen worden, kon er eventueel overwogen worden om bijkomend te vergoeden op basis van winstgerelateerde parameters. De aanvrager heeft de prefilering stopgezet.

7.1.7. ROERENDE INKOMSTEN

Casus 1:

Een Luxemburgs Fonds, een SICAV-RAIF, wordt via kapitaal uitsluitend door (institutionele) investeerders gefinancierd. Het Fonds houdt op haar beurt alle aandelen aan van een Luxemburgse vennootschap, een S.à.r.l, die de middelen van het Fonds beheert. Zij wordt gefinancierd door (een of meerdere) leningen vanwege het Fonds, en gaat op autonome wijze na welke projecten er economisch en financieel interessant zijn om, via kapitaal of via schuldfinanciering, in te (des)investeren.

De Luxemburgse vennootschap heeft een investering gedaan in een Belgische vennootschap, en heeft eveneens een interest dragende lening toegekend.

Er wordt bevestiging gevraagd dat toepassing gemaakt kan worden van de verzaking aan de inning van roerende voorheffing met betrekking tot interest- en dividendbetalingen, en dat er geen sprake is van fiscaal misbruik.

Indien de Belgische vennootschap rechtstreeks interest- en dividendbetalingen zou doen aan een SICAV-RAIF, dan zou zij geen verzaking aan de inning van roerende voorheffing kunnen invoeren.

Gelet op de aanwezige dubbele structuur in Luxemburg waarbij een Luxemburgse vennootschap (onderworpen aan vennootschapsbelasting) wordt geplaatst onder een SICAV-RAIF (enkel onderworpen aan een abonnementstaks) is de DVB van oordeel dat – gelet op de feitelijke omstandigheden – de Belgische vennootschap niet kan verzaken aan de inning van roerende voorheffing m.b.t. interest- en dividendbetalingen aan de Luxemburgse vennootschap.

Casus 2:

De heer X heeft een aantal ondernemingen opgericht. Hoewel er nog derde investeerders aanwezig zijn neemt de heer X het beheer van de ondernemingen waar. De aandelen van de heer X worden aangehouden via maatschappen, die opgericht zijn in het kader van vermogensbeheer en successieplanning.

Aangezien de heer X de pensioenleeftijd nadert wenst hij het beheer uit handen te geven (met het oog op een latere verkoop) en wenst hij andere aandeelhouders, managers, adviseurs en andere investeerders de mogelijkheid te bieden om bij te dragen aan de groei van de vennootschappen (door al dan niet bijkomende participaties te verwerven).

In dit kader zou een private privak opgericht worden. De maatschappen (van de heer X) brengen geld in, waarmee de privak de bestaande participaties van de aandeelhouders-vennootschappen kan overkopen. De aandelen aangehouden door natuurlijke personen zouden in natura (aan marktwaarde) ingebracht worden. Een externe beheerder zal het beheer van de privak waarnemen. In totaal zou X (via de maatschappen) quasi alle aandelen van de privak aanhouden.

Door de inbreng in natura ontstaat er bij de privak overeenkomstig artikel 184, vierde lid WIB 92 een belaste reserve.

Wanneer de privak vervolgens participaties zou vervreemden, dan kan zij de meerwaarde zonder roerende voorheffing uitkeren (artikel 106, §9 KB/WIB 92). Het gedeelte van de reserve die ontstaan is naar aanleiding van de inbreng in de privak kan op dat moment niét uitgekeerd worden zonder roerende voorheffing. Het is in dit kader dat de privak een inkoop van eigen aandelen wenst door te voeren.

De aanvrager wenst o.a. de bevestiging te krijgen dat de inkoop van eigen aandelen door de privak (die dient te kwalificeren als een beleggingsvennootschap) geen fiscaal misbruik betreft.

Het College is van oordeel dat op basis van de voorgelegde feiten de aanvraag negatief beoordeeld dient te worden omwille van fiscaal misbruik: een gelijkaardig opzet kan verkregen worden via een eenvoudiger holdingstructuur, de private privak is voor de voorgelegde structuur niet bedoeld en de inkoop is er enkel op voorzien om de gevolgen van de verrichting niet te moeten dragen.

7.1.8. KAAIMANTAKS

Casus:

Niet-specifieke private ICB, toepassing van artikel 1, eerste lid, 2° van het KB van 18.12.2015.

Fonds X is een private alternatieve instelling voor collectieve belegging waarvan de rechten niet worden aangehouden door een of meerdere met elkaar verbonden personen (niet-specifiek) en dat is opgericht in de vorm van een gewone commanditaire vennootschap naar Luxemburgs recht.

Als Luxemburgse gewone commanditaire vennootschap en krachtens de Luxemburgse wettelijke bepalingen heeft Fonds X rechtspersoonlijkheid en is het niet onderworpen aan een inkomstenbelasting, aangezien de inkomsten ervan in principe belast worden in hoofde van de vennoten.

Fonds X wordt aangemerkt als juridische constructie in de zin van artikel 2, § 1, 13°, b), eerste lid van het WIB 92. Krachtens artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid van het WIB 92, zijnde gevestigd in een staat die deel uitmaakt van de Europese Economische Ruimte, moet Fonds X echter geen juridische constructie vormen, tenzij het onder de door de Koning bepaalde uitzonderingen valt.

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat Fonds X geen juridische constructie is in de zin van artikel 2, § 1, 13°, b) van het WIB 92 juncto artikel 1, eerste lid, 1° van het KB van 18.12.2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid van het WIB 92 zoals gewijzigd bij het KB van 21.11.2018 (hierna 'KB EER').

Overwegende dat de beleggingsinstellingen die niet worden bedoeld in artikel 1, lid 1° van het KB EER kunnen worden bedoeld in 2° van dat artikel, is de DVB van oordeel dat, als een vennootschap waarvan de inkomsten worden belast in hoofde van de vennoten (hybride entiteit) bedoeld in artikel 1, eerste lid, 2° van het KB EER het Fonds X wordt aangemerkt als een juridische constructie (onder voorbehoud van artikel 1, tweede en derde lid van het KB EER).

7.1.9. VENNOOTSCHAPSBELASTING

Casus 1:

Een familie (natuurlijke personen) wenst via een STAK een BEVEK op te richten.

Hierdoor krijgt men toegang tot een markt van beleggingsinstrumenten die in principe niet rechtstreeks toegankelijk is voor particuliere beleggers. Door de oprichting van de BEVEK zou een relevante kostenbesparing gerealiseerd worden (niet langer intekenen op een compartiment van een institutionele BEVEK met bijkomende inschrijvings- en beheerskosten).

De BEVEK zou ingeschreven worden op de lijst van institutionele alternatieve instellingen voor collectieve belegging van de FOD Financiën, en de STAK zou door de FSMA ingeschreven worden in het register van de "in aanmerking komende beleggers".

Er wordt bevestiging gevraagd dat de BEVEK onderworpen is aan artikel 185*bis* WIB 92, en het geheel van rechtshandelingen en verrichtingen verantwoord zijn door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelasting in de zin van artikel 344, §1 WIB 92.

Het is volgens de aanvrager niet de bedoeling (noch het resultaat van de opzet) om eventuele inkomsten die, indien deze inkomsten rechtstreeks zouden worden verkregen door natuurlijke personen, te 'defiscaliseren'. Daarom gaat de aanvrager een aantal engagementen aan, waaronder de uitkering van dividenden met inhouding van roerende voorheffing, en het niet systematisch en/of periodiek toepassen van een inkoop van eigen aandelen.

Het tussenplaatsen van de STAK (als een 'in aanmerking komende belegger') beoogt om natuurlijke personen toe te laten een BEVEK op te richten. Evenwel zou de STAK niet voor eigen rekening handelen in de zin van artikel 3, 6° van de AICB-wet. De BEVEK zal geen toepassing kunnen maken van artikel 185*bis* WIB 92.

Casus 2:

Vennootschap X maakt onderdeel uit van een internationale groep. X levert contract O&O diensten aan de principaal. De door X gemaakte kosten worden doorgerekend aan de principaal via een cost-plusvergoeding met een mark-up van 10 % in het jaar waarin de uitgaven worden gedaan en dus niet in het jaar waarin wordt afgeschreven op de geactiveerde kosten. De principaal is de eigenaar van de resulterende intellectuele eigendomsrechten ("IP").

X activeert haar kosten van O&O gemaakt binnen het kader van deze werkzaamheden als immaterieel vaste activa. Vennootschap X wenst toepassing te maken van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling zoals voorzien in artikel 289*quater* WIB 92 e.v. op de betreffende geactiveerde kosten van O&O.

De DVB is van oordeel dat toepassing van belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling mogelijk is voor een onderneming die contract O&O diensten levert. Het feit dat vennootschap X niet de juridische/economische eigendom van de ontwikkelde intellectuele eigendomsrechten ("IP") heeft, en deze dus ook niet kan exploiteren vormt geen belemmering tot activatie in hoofde van X. Naar aanleiding van de uitgevoerde activiteiten kan X wel degelijk ook interne knowhow ontwikkelen die gebruikt kan worden voor de toekomstige contract O&O activiteiten. Het zijn deze activa – de interne knowhow- die ook een toekomstig rendement kunnen inhouden voor vennootschap X. De aanvrager stelt immers dat ze dankzij die knowhow haar concurrentiepositie ten opzichte van eventuele andere dienstverleners kan behouden en zich naar de toekomst toe kan verzekeren dat haar winstgevend contract voor het voeren van O&O activiteiten kan verdergezet worden op basis van een cost-plus vergoeding. De ontwikkelde knowhow zal de aanvrager ook toelaten om de omvang van haar activiteiten verder uit te bouwen.

De DVB is van oordeel dat bij de activatie rekening moet gehouden met artikel 3:38 KB/WWV. Dit artikel stelt: "*Andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de vennootschap, VZW, IVZW of stichting van deze vaste activa.*"

Deze bepaling wordt als volgt verduidelijkt in CBN-advies 2012/13 van 10 oktober 2012 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa:

"Artikel 60 KB W.Venn. preciseert bovendien dat de geactiveerde vervaardigingsprijs niet hoger kan zijn dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement van dit actief voor de onderneming. Hieronder moet volgens de Commissie worden verstaan dat de vervaardigingsprijs niet hoger kan zijn dan de waarde die een onderneming aan het actief toekent op grond van de in het business-plan geschatte toekomstige kasstromen die dit actief zal genereren (discounted cash flow)".

De DVB is van oordeel dat de gebruikswaarde van de interne knowhow beperkt is in het kader van een onderneming die contract O&O diensten levert, wat bijgevolg afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden kan resulteren in een beperking op de aanschaffingswaarde (vervaardigingsprijs) die tot grondslag zal dienen voor de berekening van het belastingkrediet.

De gebruikswaarde van de interne knowhow is namelijk louter dat ze hun concurrentiepositie ten opzichte van eventuele andere dienstverleners kunnen behouden. De toekomstige kasstromen die de interne knowhow genereert zijn dan ook beperkt tot de marge van 10 % op de uitgaven voor de toekomstige activiteiten die kunnen aangetrokken (of behouden) worden dankzij deze knowhow, dewelke in casu slechts een levensduur heeft van drie jaar.

Er dient benadrukt te worden dat de doorrekening van de uitgaven in het jaar van de uitgave (jaar Y in het voorbeeld hieronder) zelf geen kasstroom is die deze knowhow genereert: deze kasstroom is immers louter een vergoeding voor de reeds geleverde prestaties en de eventuele IP die hierbij ontwikkeld is waarvan de eigendom toebehoort aan de principaal. De O&O uitgaven in een bepaald jaar leiden met andere woorden tot twee zaken. Enerzijds in hoofdzaak het recht op de cost-plus vergoeding, wat reeds aanleiding zal moeten geven tot het boeken van een opbrengst, en anderzijds tot het eventueel ontwikkelen van interne knowhow nuttig voor toekomstige activiteiten, als een soort bijproduct.

Anders gesteld, de cost-plus vergoeding van het jaar zelf maakt geen onderdeel uit van de gebruikswaarde van de intern ontwikkelde knowhow: zoals gesteld is de gebruikswaarde immers louter het behouden van de concurrentiepositie ten opzichte van eventuele andere dienstverleners naar de toekomst toe. Zelfs als er geen interne knowhow ontwikkeld wordt tijdens het uitoefenen van de dienstverlening, heeft de onderneming recht op de cost-plus vergoeding. Nog anders verwoord, de kasstroom in het jaar van de uitgaven is weliswaar verbonden met de uitgaven van het jaar, maar niet met de eventuele interne knowhow die als bijproduct wordt ontwikkeld tijdens de dienstverlening. Die kasstroom kan bijgevolg niet in rekening genomen worden bij de toetsing van artikel 3:38 KB/WVV.

Een (sterk) vereenvoudigd voorbeeld kan bovenstaande verduidelijken. Een vennootschap levert contract O&O diensten waarbij de principaal projecten toewijst op jaarbasis. Stel dat de jaarlijkse uitgaven – voor de eenvoud enkel personeelskosten – van een vennootschap die contract O&O diensten levert 1000 bedragen. De mark-up bedraagt 10 %, die wordt aangerekend op het jaar dat de uitgaven gedaan worden (en niet in het jaar van een eventuele afschrijving).

De kasstroom (FCF) bedraagt elk jaar 100, i.e. 1100 omzet omwille van de doorrekening met mark-up van 10 % minus 1000 werkelijk betaalde kosten.

In jaar Y doet ze bijgevolg 1000 uitgaven. Ze heeft dan recht op een cost-plus vergoeding van 1100, die in opbrengsten dient geboekt te worden. De vennootschap is van oordeel dat ze in het jaar Y tevens interne knowhow heeft ontwikkeld die haar de komende drie jaar in staat stelt om te blijven functioneren als O&O dienstverlener. Ze wenst bijgevolg over te gaan tot activering van de uitgaven.

In jaar Y+1 verwacht ze omwille van die interne knowhow opgebouwd in jaar Y dus weer een project toegewezen te krijgen. De uitgaven (loonkosten) voor dit nieuwe project bedragen per hypothese weer 1000. De kasstroom in jaar Y+1 bedraagt opnieuw 100. Ze verwachten weliswaar opbrengsten van 1100 in jaar Y+1 voor het nieuwe project, maar om dat nieuwe project te realiseren moeten ze uiteraard opnieuw 1000 euro aan loonkosten maken, wat een kasstroom van 100 geeft.

7.1.10. KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGEVER

Casus:

De aanvrager is een groep van vennootschappen die een ingekomen belastingplichtige heeft aangeworven.

De aanvraag heeft voornamelijk betrekking op de vraag of de kosten voor de inrichting van de woning in België voor de ingekomen belastingplichtigen zouden kunnen worden beschouwd als eigen kosten van de werkgever op basis van artikel 32, tweede lid, 1°, WIB 92 in plaats van artikel 32/1, § 6, van het WIB 92.

De aanvraag heeft tevens betrekking op de verduidelijking van het begrip 'eigen kosten van de werkgever' in het kader van het nieuwe bijzondere belastingstelsel voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers in de zin van de artikelen 32/1, § 5 tot 7 en 32/2, § 5 tot 7, van het WIB 92.

De aanvrager wil een bedrag van meer dan 1.500 euro als terugbetaling van kosten voor de inrichting van de woning toekennen aan een bedrijfsleider die geniet van het bijzonder belastingstelsel voor ingekomen belastingplichtigen (BBIB).

De DVB stelt vast dat de commentaar op de programmawet van 27.12.2021 betreffende de bepalingen tot invoering van het bijzonder belastingstelsel voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers preciseert dat het systeem van 'kosten eigen aan de werkgever' ingevolge de tewerkstelling in België' bedoeld in artikel 32/1, § 5 en § 6, WIB 92 en in artikel 32/2, § 5 en § 6, WIB 92, 'naast elkaar' kan bestaan, zonder dubbel gebruik uit te maken met het 'klassieke' systeem van eigen kosten van de werkgever dat van toepassing kan blijven voor de kosten die niet worden bedoeld door het BBIB, maar die wel degelijk kunnen worden beschouwd als eigen kosten van de werkgever (bijvoorbeeld representatiekosten, vergoedingen die verbonden zijn aan telewerk, enz.).

De kosten voor de inrichting van de woning in België voor ingekomen belastingplichtigen kunnen bijgevolg niet worden beschouwd als eigen kosten van de werkgever op basis van artikel 32, tweede lid, 1°, WIB 92, aangezien die reeds worden begrepen onder artikel 32/1, § 6, WIB 92.

Punt 70 van de circulaire 2022/C/47 over de regeling houdende invoering van een bijzonder belastingstelsel voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers van 6 mei 2022 benadrukt nogmaals dat voormelde kosten van inrichting van de woning die als eigen kosten van de werkgever worden aanvaard, beperkt zijn tot een absoluut plafond van 1.500 euro.

De DVB merkt ook op dat de kosten voor de inrichting van de woning in België privé uitgaven zijn en dat de terugbetaling ervan door de werkgever op basis van artikel 32, tweede lid, 1°, WIB 92, een fiscaal belastbaar voordeel van alle aard zou uitmaken.

7.1.11. PERSONENBELASTING

Casus 1:

De heer X en mevrouw Y wensen een einde te maken aan hun wettelijke samenwoning. Wat de verblijfsregeling voor hun kinderen betreft, kiezen zij voor *birdnesting*.

Concreet wil dit zeggen dat de weken waarin de heer X en mevrouw Y de zorg dragen voor hun kinderen zij beurtelings in de oude gezinswoning verblijven. De andere weken verblijven zij, afwisselend van elkaar, in een gezamenlijk gehuurde studio. De heer X en mevrouw Y verhuizen dus beurtelings tussen de oude gezinswoning en de gehuurde studio. Mevrouw Y zou haar domicilie op de oude gezinswoning behouden en de heer X heeft zijn domicilie op het adres van de gehuurde studio.

Aan de DVB werd de vraag voorgelegd of de door de heer X betaalde huisvestingskosten verbonden aan de ouderlijke gezinswoning (mevrouw Y heeft de kinderen ten laste) kunnen worden aangemerkt als aftrekbare onderhoudsuitkeringen in hoofde van de heer X.

Om als aftrekbare onderhoudsuitkeringen te kunnen worden beschouwd, moeten de onderhoudsuitkeringen overeenkomstig artikel 104 WIB 92 in het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald ter uitvoering van een verplichting op grond van het Burgerlijk of het Gerechtelijk Wetboek of van een gelijkaardige wettelijke verplichting in een buitenlandse wetgeving, aan personen die geen deel uitmaken van het gezin van de belastingplichtige.

De DVB is van mening dat in voorkomend geval van *birdnesting* niet is voldaan aan de voorwaarden 'geen deel uitmaken van het gezin'. De kinderen blijven immers nog deel uitmaken van het gezin van de betaler van de onderhoudsuitkering die zich telkens slechts tijdelijk verwijderd uit het gezin. Een tijdelijke verwijdering belet niet dat men nog steeds deel uitmaakt van hetzelfde gezin.

De betaalde onderhoudsuitkeringen kunnen bijgevolg niet worden aangemerkt als aftrekbare onderhoudsuitkeringen.

Casus 2:

De aanvrager is student. In zijn vrije tijd oefent hij een activiteit uit die de 'aankoop/verkoop' van spelletjes op een (digitaal) verkoopplatform behelst en in het kader daarvan wordt de DVB verzocht om te bevestigen dat de door genoemde activiteit gegenereerde inkomsten vrijgesteld zijn.

In de loop van de voorbije zes maanden heeft de aanvrager gemiddeld voor 1.020 euro/maand aangekocht en voor 1.500,00 euro/maand verkocht, gespreid over 15 tot 20 transacties per maand. Deze activiteit zal in de toekomst door de aanvrager worden voortgezet en de aanvrager kan niet uitsluiten dat het aantal transacties en de bedragen in een nabije toekomst zullen stijgen.

Gelet op de elementen van het dossier en met name het aantal transacties dat elke maand wordt verricht en de regelmaat waarmee de activiteit wordt uitgeoefend, meent de DVB dat de gegenereerde inkomsten niet kunnen worden vrijgesteld.

Door het ontbreken van een occasioneel karakter en gelet op de doorlopende uitoefening van deze activiteit, meent de DVB dat de inkomsten die afkomstig zijn van de verschillende door de aanvrager verrichte transacties moeten worden gekwalificeerd als beroepsinkomsten.

Casus 3:

De aanvrager studeerde Toegepaste Informatica en IT-management. Na het beëindigen van zijn studies werkt hij als zelfstandig IT-consulent en -trainer met betrekking tot de ontwikkeling van een database managementsysteem.

Naast zijn passie voor IT en databases koestert de aanvrager interesse in het reilen en zeilen van de financiële markten. Hierbij heeft hij een bijzondere interesse voor de zogenaamde 'technische analyse'. De 'technische analyse' heeft tot doel om beleggers te informeren omtrent de correcte instap- en uitstapmomenten in financiële activa.

Op internet zijn een resem aan 'technische analyse'-programma's voorhanden maar die hebben allemaal hun beperkingen. De gebruiker van die programma's is met name verplicht het te stellen met de indicatoren die worden voorzien door de applicatie. Wanneer men aldus een bijkomende indicator wenst toe te voegen, gaat dit niet. Gelet op de beperkingen van de bestaande applicaties, besloot de aanvrager om zelf een applicatie te ontwikkelen waarin hij als gebruiker naar eigen inzicht indicatoren kon toevoegen (en waarbij deze indicatoren deels de synthese vormen van andere indicatoren). De aanvrager stelde de applicatie gratis ter beschikking via het internet.

Op vraag van de aanvrager testte een 'finfluencer' de applicatie uit. De 'finfluencer' was dermate tevreden over de functionaliteiten van de applicatie dat hij deze in diens YouTube-video's (die de technische analyse van bepaalde activa tot voorwerp hadden) begon te gebruiken. De applicatie werd ook door andere veelvuldig gedownload.

Gelet op de positieve feedback besloot de aanvrager zijn kans te wagen om het programma tegen betaling ter beschikking te stellen. Teneinde dit mogelijk te maken en gelet op het feit dat de aanvrager geen eigen website/ verkoopskanalen/ ...heeft, vroeg hij aan de 'finfluencer' of het mogelijk zou zijn dat het programma verkocht zou worden via diens website. De 'finfluencer' stemde hiermee in, waarna de aanvrager de kosteloze terbeschikkingstelling stopzette. Daags nadien werd het programma tegen betaling aangeboden aan degenen die hierin geïnteresseerd waren.

De aanvrager is van mening dat de inkomsten uit de toekenning van softwarelicenties niet kwalificeren als beroepsinkomsten omdat:

- De aanvrager bezig is met databases, hij komt niet in aanraking met financiële markten of technische analyse.
- De ontwikkeling van het programma gebeurde tijdens de vrije tijd en houdt geen verband met hoofdwerkzaamheden.
- De tijdsbesteding en handelingen zijn niet van dien aard dat zij een voortgezette bezigheid uitmaken.
- De ontwikkeling van het programma vond slechts sporadisch plaats, nl. wanneer de aanvrager verlof had of wat vrije tijd had om aan het programma te werken. Het ruime tijdsverloop tussen de beperkte update duidt ook op de afwezigheid van een snelle opeenvolging van verrichtingen aan.
- De middelen die werden ingezet zijn in se beperkt tot enkele tientallen uren vrije tijd, samen met een computer.
- De huidige situatie is eerder toevallig tot stand gekomen. Hoewel het juist is dat de applicatie finaal te koop werd aangeboden, moet worden opgemerkt dat de aanvrager het programma gedurende lange tijd volledig kosteloos deelde met andere personen die geïnteresseerd waren in diens applicatie. Het idee om het programma te vermarkten is aldus gegroeid en kaderde niet binnen een bepaald financieel- of marketingplan.

Voor de DVB kwalificeren deze inkomsten wel degelijk als een beroepsinkomsten. Er valt niet te ontkennen dat er een duidelijke link is met het beroep van de aanvrager. Zonder de kennis van programmeren en database managementsystemen is het niet mogelijk om een dergelijke applicatie te ontwikkelen.

Casus 4:

De zoon van de heer en mevrouw X verhuist naar het buitenland waar hij zich zal aansluiten bij een sportacademie om zich ten volle te kunnen toespitsen op zijn sportieve prestaties. Gezien de zoon minderjarig is, zal hij in het buitenland ook verder naar school gaan. Na deze schoolperiode zou de zoon in het buitenland blijven wonen om aldaar een sportcarrière uit te bouwen. De heer en mevrouw X en hun zoon zullen elkaar enkele weken per jaar bezoeken.

De zoon zal in het buitenland verblijven bij een gastgezin. De heer en mevrouw X betalen de inschrijvingsgelden en kostprijs van de school en de sportacademie en zij betalen ook de onderhoudslasten (voeding, ...) aan het gastgezin. De ouders hebben een debet- en kredietkaart laten maken op hun naam om hem in het buitenland verder te kunnen voorzien in zijn onderhoud.

De heer en mevrouw X wensen van de DVB te vernemen dat hun zoon niet langer als ten laste dient te worden beschouwd waardoor voornoemde kosten kunnen worden aangemerkt als aftrekbare onderhoudsuitkeringen in de zin van artikel 104 WIB 92 in hoofde van de heer en mevrouw X.

Het gaat in casu om een minderjarig kind dat nog volop in het leerproces zit van het verwerven van zelfstandigheid waardoor er van een breuk met het gezin van de ouders geen sprake kan zijn. Bovendien voorzien zijn ouders in zijn levensonderhoud waardoor er ook van financiële onafhankelijkheid geen sprake is.

Op basis van de voorgelegde feiten is de DVB dan ook van mening dat de in het buitenland studerende zoon van de heer en mevrouw X deel blijft uitmaken van het gezin en als kind ten laste dient te worden beschouwd. De betaalde onderhoudsuitkeringen kunnen bijgevolg niet worden aangemerkt als aftrekbare onderhoudsuitkeringen.

Casus 5:

De Sesam-subsidie¹ toegekend door het Waals Gewest aan een vennootschap wordt vrijgesteld in de VENB op basis van de bepalingen van artikel 193*bis*, § 1, lid 1 van het WIB 92 en het fiscaal regime van deze subsidie wordt bovendien verduidelijkt in de circulaire 2020/C/107.

De aanvrager vraagt aan de DVB welk fiscaal regime van toepassing is wanneer de bovengenoemde subsidie niet aan een vennootschap maar aan een natuurlijke persoon wordt toegekend.

In casu is de Sesam-subsidie toegekend door het Waals Gewest aan een natuurlijk persoon, belastbaar in de personenbelasting als winst of baten, naargelang de begunstigde van deze steun, inkomsten verkrijgt zoals bedoeld in 1° of 2° van artikel 23, § 1 van het WIB 92.

Niettegenstaande het feit dat deze premie wordt vrijgesteld in de vennootschapsbelasting, blijkt immers dat deze financiële steun toegekend om bepaalde ondernemingen te ondersteunen bij de aanwerving van werkzoekenden, bedoeld in het decreet van het Waals Parlement van 02.05.2013, gewijzigd door het Waals decreet van 20.02.2014, daadwerkelijk belastbaar is als winst of baten indien deze wordt betaald aan een natuurlijk persoon en dit tegen het progressief tarief in het gewoon stelsel.

Casus 6:

De aanvrager A is onverdeeld eigenaar van twee merknamen in diverse klassen (a, b, c en d). De aankoop is voor A een duurzame investering.

De merknamen werden samen met een derde niet-verbonden vennootschap B aangekocht. De merknamen werden gekocht uit het faillissement van een derde niet-verbonden vennootschap C.

Na de aankoop werd tussen A en vennootschap B een samenwerkingsovereenkomst afgesloten:

- A kreeg het recht tot ontwikkeling en commercialisatie van een deel van de aangekochte intellectuele rechten, met name de producten die behoren tot de klasse c;
- vennootschap B ontwikkelt en commercialiseert het andere deel van de intellectuele rechten, dat beter past in haar bedrijfsactiviteiten, met name de producten die behoren tot de klassen a, b en d.

A sluit met vennootschap X een licentieovereenkomst, waarbij X het gebruiksrecht krijgt van dat deel van de merken waar A (ingevolge de samenwerkingsovereenkomst met vennootschap B) het recht tot ontwikkeling en commercialisatie voor heeft verworven. A krijgt voor het overige geen vergoeding van X, doch neemt wel algemene bestuurstaken op in holdingvennootschap Y.

De aandelen van X zijn op één aandeel na in handen van vennootschap Y. De aandelen van vennootschap Y worden gehouden door A en de echtgenoot van A.

A zou in ruil voor het gebruiksrecht een jaarlijkse vergoeding ontvangen van vennootschap X van 7,5 % van de verkoopprijs van de producten gerealiseerd in het kader van de exploitatie van de merken (vergoeding bepaald aan de hand van een benchmarkstudie).

A vraagt te bevestigen dat de inkomsten kwalificeren als roerende inkomsten op basis van artikel 17, §1, 3°, WIB 92.

De aanvrager is van mening dat de inkomsten kwalificeren als roerende inkomsten voor zover de roerende goederen niet voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt. De aanvrager is van oordeel dat volgende criteria wijzen op het gebrek aan beroepsactiviteit:

- A is een passieve vennoot van de vennootschap-licentienemer X;
- A heeft geen bestuursmandaat (meer) in de exploiterende vennootschap X;
- de merken werden niet door A zelf ontwikkeld en staan los van de beroepsactiviteiten van A;

- A is naast eigenaar van de voornoemde merken nog eigenaar van één ander merk. Het in licentie geven van het gebruiksrecht op de merken is voor A geen frequente handeling, noch een voortdurende en gewone bezigheid en kadert in het normaal beheer van het privévermogen;
- A kende aan X geen kredieten toe ter bevordering van de activiteiten;
- er worden door A geen specifieke bedrijfsmiddelen ingezet in functie van de uitvoering van de licentieovereenkomst – het betreft louter verlenen van rechten;
- het in licentie geven van het gebruiksrecht van de merken vereist in hoofde van A geen constante intellectuele bedrijvigheid;
- er is in hoofde van A geen onderlinge verbondenheid van diverse verrichtingen;
- het aantal en de frequentie van de verrichtingen die verband houden met de merken is dus beperkt, zodanig dat van een beroeps karakter geen sprake kan zijn;
- het in licentie geven van het gebruiksrecht gaat niet gepaard met enige andere organisatie. Om duidelijke afspraken te maken en marktconform te werk te gaan, is het sluiten van een licentieovereenkomst met X vanzelfsprekend wel vereist;
- de vennootschap X (=schuldenaar van de vergoedingen) mag in casu niet beschouwd worden als “een verlengstuk” van A waarbij geen marktconforme vergoeding zal worden aangerekend.

Volgens de aanvrager is er geen sprake van simulatie:

- A ontvangt een jaarlijkse vergoeding van 7,5% van de verkoopprijs van de producten gerealiseerd in het kader van de exploitatie van de merken;
- A en X zullen de bepaling en betalingsmodaliteiten ook in de realiteit respecteren;
- A is de werkelijke titularis van de merken en geeft slechts dat deel van de merken in licentie waar zij enerzijds over kan beschikken krachtens de overeenkomst met B en dat anderzijds interessant is voor X in het licht van haar corebusiness;
- er is dus geen sprake van een zogenaamde “schijnrechtshandeling”.

Verder wijst A erop dat zakelijke motieven aan de grondslag van de verrichting liggen en er dus evenmin sprake is van fiscaal misbruik:

- A opteerde nl. voor een aankoop ten persoonlijke titel omwille van:
 - de controle over de kwaliteitsvolle exploitatie van de merken;
 - niet blootstellen van de merken aan exploitatierisico's;
 - de aankoop van de merken door A maakt in die zin een duurzame investering uit in het kader van het normaal beheer van een privévermogen.
- A opteerde ervoor om de merknamen in licentie te geven aan X omwille van:
 - de technische en commerciële kennis van X m.b.t. de exploitatie van het merk X;
 - het feit dat X bereid is een marktconforme royalty te betalen.

De DVB is van oordeel dat het in licentie geven van de merknamen aan X erop gericht is potentiële beroepsinkomsten uit te keren als roerende inkomsten, aangezien X via de holding Y nagenoeg volledig in handen is van A en de echtgenoot van A, waardoor A de volledige zeggenschap blijft behouden over de ontwikkeling en commercialisatie van de merken die in licentie werden gegeven.

7.1.12. TAX SHELTER STARTENDE ONDERNEMINGEN

Casus 1:

Aan de DVB werd gevraagd of in het kader van de tax shelter voor groeibedrijven de consolidatieregels mogen worden toegepast om te voldoen aan de voorwaarden gesteld in artikel 145/27, §2, WIB 92.

Meer bepaald gaat het om de voorwaarde gesteld in artikel 145/27, §2, 3°, WIB 92: *"De vennootschap stelt ten minste 10 voltijdse equivalenten te werk, krachtens arbeidsovereenkomsten."*

Een Belgisch groeibedrijf, met minder dan 10 VTE, heeft twee buitenlandse dochterondernemingen in de EER. Beide beschikken elk over 6 VTE.

De voornaamste groei van de onderneming ligt buiten België. Beide dochterondernemingen, met betreffende VTE tewerkstelling, worden niet gebruikt omwille van kost- of fiscale redenen, maar omwille van de noodzaak lokaal aanwezig te zijn op deze belangrijke groeimarkten. Het is dan eigenlijk ook logisch dat daardoor het tewerkstellingszwaartepunt niet in België ligt. Nochtans worden wel alle centrale functies en strategische beslissingen vanuit België aangestuurd. Op termijn (in geval van succes!) zullen deze centrale functies allicht 10 VTE krachtens arbeidscontracten tewerkstellen.

De DVB is van mening dat de tewerkstellingsvoorwaarde moet bekeken worden in hoofde van de vennootschap waarin wordt geïnvesteerd en dus niet op geconsolideerde basis.

In casu zijn de twee buitenlandse dochterondernemingen beide afzonderlijke juridische rechtspersonen.

Casus 2:

Een bepaald softwarepakket werd in 2017 door bedrijf X ontwikkeld. Dit bedrijf ging enkele jaren later failliet en het softwarepakket werd via de curator overgekocht door bedrijf Y.

In 2022 heeft bedrijf Y het softwarepakket volledig opnieuw ontwikkeld (nieuwe versie gemaakt en herwerkt zodat het programma voor meerdere target groups kan gebruikt worden).

In 2022 werd een nieuwe vennootschap Z opgericht waarin het softwarepakket werd ondergebracht, dit met als doel via Z funding op te halen voor het softwarepakket.

De aanvrager wenst bevestiging te krijgen dat de investeringen in kapitaal in de nieuwe vennootschap Z zullen kunnen genieten van de belastingvermindering tax shelter startende ondernemingen, bedoeld in artikel 145/26, WIB 92.

In de door de FOD Financiën d.d. 29/05/2020 gepubliceerde FAQ's wordt onder punt 3.3. het voorbeeld aangehaald van de overname van een stock van een failliete vennootschap door een nieuwe vennootschap. Volgens de administratie kan er in dat geval sprake zijn van de voortzetting van een bestaande activiteit.

De DVB is dan ook van oordeel dat er, op basis van artikel 145/26, §1, vierde lid, WIB 92, in voorliggend geval sprake is van de voortzetting van een bestaande werkzaamheid die in 2017 werd opgestart en die sindsdien enkel verder werd ontwikkeld. De kapitaalverhogingen in vennootschap Z komen bijgevolg niet in aanmerking voor de belastingvermindering tax shelter startende ondernemingen.

Casus 3:

De aanvrager vraagt de DVB of een in 2021 opgerichte vennootschap kan worden beschouwd als startend ingevolge de overname van het actief (onder gerechtelijk gezag) van een andere vennootschap in moeilijkheden (GRP) die zelf werd opgericht in 2009.

De aanvrager preciseert dat deze nieuwe vennootschap hetzelfde doel, hetzelfde adres en hetzelfde personeel heeft.

Om te kunnen genieten van de Tax shelter voor startende ondernemingen, moet de investering gebeuren naar aanleiding van de oprichting van de vennootschap of binnen de vier jaar na de oprichting ervan. Wanneer de activiteit van de startende vennootschap bestaat uit de voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijk persoon of een andere rechtspersoon, moet hiermee rekening worden gehouden om de datum van oprichting van de vennootschap te bepalen.

Bovendien preciseert circulaire 2020/C/75 in punt 3.1 dat de volgende criteria inzonderheid kunnen wijzen op een voortzetting door een vennootschap Y van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of rechtspersoon X:

- het feit dat vennootschap Y dezelfde activiteiten uitoefent als de natuurlijke persoon of rechtspersoon X, waarvan zij het geheel of een deel van de activa heeft overgenomen (vb.: wanneer de stock van een failliete vennootschap wordt overgekocht, kan dit erop wijzen dat de activiteit dezelfde is) ;
- het feit dat vennootschap Y haar activiteiten op dezelfde locatie uitoefent als de natuurlijke persoon of rechtspersoon X;
- het feit dat vennootschap Y en de natuurlijke persoon of rechtspersoon X dezelfde leveranciers hebben;
- het feit dat vennootschap Y en de natuurlijke persoon of rechtspersoon X dezelfde klanten hebben (vb.: wanneer het handelsfonds van een failliete vennootschap wordt overgekocht, kan dit erop wijzen dat de klanten, minstens gedeeltelijk, dezelfde zijn);
- het feit dat het personeel wordt overgedragen van de natuurlijke persoon of rechtspersoon X naar de vennootschap Y;
- het feit dat dezelfde persoon de zakelijke leiding over de twee vennootschappen uitoefent (vb.: de zaakvoerder van vennootschap X wordt benoemd als vaste vertegenwoordiger van de vennootschap Y);
- het feit dat het maatschappelijk doel van beide vennootschappen praktisch identiek is;
- het feit dat het kapitaal van de nieuw opgerichte vennootschap Y voor 50 % in handen is van vennootschap X.

Wetende dat de oude vennootschap werd opgericht in 2009 en dat ze werd overgenomen door de aanvrager (nieuwe vennootschap opgericht in 2021) met dezelfde activa, hetzelfde maatschappelijk doel, hetzelfde personeel, is de DVB van oordeel dat de activiteit van de nieuwe vennootschap moet worden beschouwd als de voortzetting van de werkzaamheid uitgeoefend door de vennootschap in moeilijkheden.

Derhalve kan er geen sprake zijn van een startende vennootschap aangezien ze meer dan vier jaar vóór de investering werd opgericht.

De DVB is bijgevolg van oordeel dat de nieuw opgerichte onderneming niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 145²⁶ van het WIB 92 en meer bepaald dat haar activiteit daadwerkelijk bestaat uit de 'voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon'.

Casus 4:

De vennootschap X, opgericht in 2020, is voornamelijk actief in de handelsbemiddeling, het beheer/verhuur van onroerende goederen residentieel en vakantieverhuur en de dienstverlening aan bedrijven.

De aandelen van vennootschap X zijn in handen van de aanvrager, haar vader en haar zus. Zowel de vader als de zus zijn bestuurder van de vennootschap. De aanvrager, die geen bestuurder is, is aandeelhouder geworden ingevolge een kapitaalverhoging in specien eind 2022.

De aanvrager wenst de bevestiging te bekomen dat de kapitaalverhoging die ze eind 2022 doorvoerde in de vennootschap X in aanmerking komt voor de belastingvermindering tax shelter startende ondernemingen in het kader van artikel 145²⁶, WIB 92.

De vader van de aanvrager oefent ook al meer dan 20 jaar een activiteit uit in bijberoep.

De DVB is van oordeel dat er, op basis van artikel 145²⁶, § 1, vierde lid, WIB 92, in voorliggend geval sprake is van een voortzetting van een werkzaamheid en de kapitaalverhoging bijgevolg niet in aanmerking komt voor de belastingvermindering tax shelter startende ondernemingen:

- sommige activiteiten in de vennootschap X werden en worden ook nog steeds uitgeoefend in bijberoep;
- de klanten van de activiteit in bijberoep stemmen grotendeels overeen met de klanten van vennootschap X.

7.1.13. KWALIFICATIE MEERWAARDE OP ONROEREND GOED

Casus:

De aanvrager heeft meerdere (9) onroerende goederen verworven voor een zeer hoge totale waarde. Hiervoor werden hypothecaire leningen aangegaan die (2x) hoger zijn dan het totale bedrag van de verwervingen. Dit om renovatiewerken te kunnen uitvoeren.

Bovendien is er ook vastgesteld dat de aanvrager aandeelhouder en bestuurder is in twee vastgoedvennootschappen.

Na een strafrechtelijk uitvoeringsonderzoek is de BBI van oordeel geweest dat de aanvrager ten onrechte onroerende inkomsten had aangegeven die hij had moeten aangeven als beroepsinkomsten. De aanvrager heeft deze herkwalificatie betwist voor de administratie en de rechtbanken. De zaak is tot op heden nog altijd hangende.

De aanvrager heeft tot doel het belastingstelsel te bepalen dat toepasbaar is op de geplande verkoop van acht Belgische onroerende goederen waarvan de aanvrager eigenaar is en die volgens de administratie werden gebruikt voor zijn beroepsactiviteit tussen 1999 en 2013.

De aanvrager is van oordeel dat de goederen nooit werden gebruikt voor een beroepsactiviteit zodat een eventuele meerwaarde op de verkoop ervan niet belastbaar zou moeten zijn. In ondergeschikte orde is de aanvrager van oordeel dat, ook al moet worden overwogen dat de goederen tot in 2013 (jaar van zijn vertrek naar het buitenland) werden gebruikt voor zijn beroepsactiviteit, ze daarentegen sindsdien uitsluitend en blijvend zijn gebruikt voor privédoeleinden zodat de verwezenlijkte meerwaarde op de verkoop ervan niet als belastbaar kon worden beschouwd.

In eerste instantie, en wetende dat er momenteel nog altijd een geschil lopende is, is de DVB van oordeel dat de niet-ontvankelijkheid van de aanvraag eerst moet worden ingeroepen.

Uit het grondige onderzoek dat de DVB heeft verricht, blijkt vervolgens dat het Hof van Cassatie (Cass. 21.06.1990) heeft geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat een zekere tijd is verlopen tussen de stopzetting van de beroepsactiviteit en de verkoop van het goed niet belet dat de meerwaarde is behaald of vastgesteld als gevolg van of ter gelegenheid van deze stopzetting in de zin van artikel 28, eerste lid, 1° van het WIB 92.

De regeling voor de stopzettingsmeerwaarden waarin het voornoemde artikel voorziet, maakt dat de vastgestelde meerwaarden eveneens aan de belasting zijn onderworpen. Voor dit bepaalde punt is het trouwens belangrijk om de bedoeling van de wetgever in herinnering te brengen. *De uitdrukking 'vastgesteld' slaat op de meerwaarden die niet verwezenlijkt zijn, maar bij het stopzetten van de beroepsbedrijvigheid aan het licht treden. De activa die niet werkelijk te gelde gemaakt zijn, worden in het eigen vermogen opgenomen en de meerwaarden die naar aanleiding van deze overdracht vastgesteld worden, zijn belastbaar. Zo zal bijvoorbeeld, als een handelaar de koopwaar die hij voorradig heeft, niet te gelde maakt, de eventuele meerwaarde toch belastbaar zijn.* (Parl. St., Senaat, 1961-1962, nr. 366, p. 94)

Ten slotte, en voor zover aangetoond dat het geen stopzettingsmeerwaarde betreft (quod non), wordt de aandacht gevestigd op het feit dat het evenmin uitgesloten is om de verwezenlijkte meerwaarde te beschouwen als occasionele winst of baten die belastbaar zijn als diverse inkomsten (artikel 90, eerste lid, 1, 1° van het WIB 92), rekening houdend met de vele aangegane leningen, met het onbetwistbare speculatieve karakter van de verschillende verrichtingen en met het feit dat de aanvrager bovendien aandeelhouder is in twee vastgoedvennootschappen.

Rekening houdend met wat voorafgaat, is de DVB van oordeel dat in casu de stelling van de aanvrager niet kan worden gevolgd en dat geen gunstige beslissing kan worden genomen.

7.2 REGISTRATIERECHTEN

Casus:

De aanvrager – een natuurlijke persoon – verkrijgt van zijn ouders, middels schenking, een stuk grond gelegen in het Waalse Gewest.

Enkele maanden na deze schenking, vestigt de aanvrager een opstalrecht op het betreffend stuk grond ten voordele van de vennootschap waarvan hij de enige bestuurder en aandeelhouder is en via dewelke hij zijn vrij beroep uitoefent. De vennootschap richt een gebouw op dit stuk grond in haar hoedanigheid van opstalhouder en de aanvrager gebruikt het onroerend goed voor de uitoefening van zijn beroep.

De aanvrager wenst het stuk grond (tréfonds) in te brengen in zijn vennootschap en vervolgens de aandelen van deze laatste over te dragen aan een of meerdere derden. In dit geval ligt de waarde van het onroerend goed heel dicht bij de waarde van de vennootschap.

De aanvrager wenst bevestiging te krijgen van de toepassing van artikel 115bis van het W. Reg. op de voorgenomen inbreng (tarief van 0 %) en van de niet-toepassing van artikel 18, § 2, van het W. Reg.

Over het geheel genomen is de DVB van mening dat de voorgestelde werkwijze als misbruik aangemerkt moet worden in de zin van artikel 18, § 2, van het W. Reg. De inbreng van de tréfonds zal immers aanleiding geven tot vereniging in één hand, met name in hoofde van de vennootschap. Vervolgens zal de overdracht van de aandelen de overdracht van het onroerend goed mogelijk maken zonder toepassing van de registratierechten. Via de overdracht van de aandelen beogen de partijen vooral de overdracht van het onroerend goed.

7.3. BTW

Casus 1:

Vennootschap A zou 4 percelen, waarvan 2 bebouwd, aankopen en Vennootschap B zou – in naam en voor rekening van vennootschap A, instaan voor de afbraak van de bestaande opstallen.

Daaropvolgend zou vennootschap A meergezinswoningen oprichten bij toepassing van KB. nr. 20 Tabel A, rubriek XXXVII. Op bepaalde perceelsdelen wordt door vennootschap A een opstalrecht gevestigd ten voordele van vennootschap B zodat deze er meergezinswoningen op zou kunnen richten, teneinde deze te verkopen bij toepassing van artikel 1 quater §3 Wbtw.

De DVB stelde vast dat de voorwaarden opgenomen teneinde artikel 1 quater §3 KB nr. 20 in hoofde van vennootschap B niet vervuld zijn, daar zij niet instaat voor de afbraak. Zij heeft de afbraakwerken uitgevoerd in naam en voor rekening van vennootschap A en trad hierbij niet als bouwheer van de afbraakwerken op.

Er dient besloten te worden dat KB nr 20 artikel 1 quater §3 en tabel A rubriek XXXVII betrekking hebben op een andere fase van het project, waarbij het belangrijk is dat bij de toepassing van één van voormelde bepaling telkens alle voorwaarden van die welbepaalde bepaling vervuld worden.

Casus 2:

De aanvrager is eigenaar van een industriële site. Aan het gebouw is één kadastraal inkomen toegekend.

Het voorste deel van het gebouw bestaat uit kantoren en het achterste deel bestaat uit magazijnen (opslagruimte). Het kantoorgedeelte bedraagt in oppervlakte 1/6 van het magazijngedeelte. Het kantoorgedeelte is via verschillende ingangen verbonden met het magazijngedeelte. Beide delen hebben een gemeenschappelijke eetruimte, douche en toiletten. De elektriciteit (laagspanning) komt toe in het magazijngedeelte en loopt door naar het kantoorgedeelte. De parking rondom het gebouw is gemeenschappelijk.

De aanvrager zal het kantoorgedeelte van het bedrijfsgebouw volledig afbreken en wederopbouwen. Het magazijngedeelte dat 6 maal groter is in oppervlakte dan het kantoorgedeelte zal niet verbouwd worden.

De aanvrager wenst te vernemen of dat de verbouwingswerken m.b.t. het kantoorgedeelte van een gebouw (bestaande uit kantoorruimte en magazijnruimte) tot de kwalificatie van een nieuw gebouw resulteert zodat belastingplichtige een erfpacht met btw op grond van art. artikel 44, §3, 2°, b) WBTW kan vestigen op het volledig gebouw. (miv van de grond).

Art. 12, lid 2, tweede van btw-richtlijn geeft aan de lidstaten de mogelijkheid om de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen vast te stellen.

De Belgische Wetgever heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. De beoordeling van het nieuwerheidskarakter van een verbouwd gebouw gebeurt op basis van gevallen omschreven in de Btw-commentaar editie 01.07.2022, Hoofdstuk 16, Afdeling 1, titel 3, rubriek C.

In een geschil aanhangig voor het Hof van Cassatie waarbij het ontbreken van een wettelijke definitie van het begrip "eerste ingebruikname" werd ingeroepen heeft het Hof van Cassatie bij tussenarrest van 28 maart 2022 een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie die luidt als volgt:

Moeten artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat – wanneer de lidstaat heeft nagelaten de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen – de levering, na verbouwing, van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming in de zin van artikel 12, lid 1, onder a), of artikel 12, lid 2, derde alinea, van richtlijn [2006/112] heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing, vrijgesteld blijft van de [btw]?"

Bij arrest van 9 maart 2023 heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat het ontbreken van een dwingende omschrijving in het nationale recht van de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van oude gebouwen geen verhindering vormt voor een lidstaat om alsnog die beoordeling te doen op basis van administratieve richtlijnen.

In onderhavig geval werd de toepassing van het nieuwerheidskarakter van het verbouwde oude gebouw gemotiveerd op basis van het derde geval omschreven in de Btw-commentaar editie 01.07.2022, Hoofdstuk 16, Afdeling 1, titel 3, rubriek C:

Wanneer de uitgevoerde werken van die aard zijn dat ze een belangrijke wijziging aan het gebouw of gedeelte van een gebouw met zich brengen, is het meestal moeilijk te bepalen of het goed een ingrijpende wijziging in zijn wezenlijke elementen heeft ondergaan, zoals bedoeld in het eerste geval hierboven.

Er kan evenwel worden aanvaard dat het gaat om een nieuw gebouw of gedeelte van een gebouw wanneer de kostprijs, exclusief btw, van de door de eigenaar of door derden voor zijn rekening uitgevoerde werken aan het gebouw of het gedeelte van een gebouw zelf, ten minste 60 % bereikt van de verkoopwaarde van het gebouw of het gedeelte van een gebouw waaraan de werken werden uitgevoerd, de grond buiten beschouwing gelaten, op het tijdstip van de voltooiing van die werken.

In onderhavig geval is het zo dat de renovatiewerken enkel betrekking hadden op het kantoorgedeelte van het gebouw. Dit kantoorgedeelte bedraagt in oppervlakte 1/6 van het magazijngedeelte.

In casu is de DVB dan ook van oordeel dat de werken in onroerende staat aan het kantoorgedeelte omwille van het feit dat deze slechts 1/6 van de oppervlakte bedraagt van de magazijnruimte niet van die aard zijn dat zij een belangrijke wijziging aan het bedrijfsgebouw met zich meebrengen.

Gelet op de afwezigheid van werken die een belangrijke wijziging aan het gebouw meebrengen kan de beoordeling of dat die werken ten minste 60 % bereiken van de verkoopwaarde van het gebouw of het gedeelte van een gebouw waaraan de werken werden uitgevoerd, de grond buiten beschouwing gelaten, op het tijdstip van de voltooiing van die werken niet worden doorgevoerd.

Casus 3:

De DVB stelt vast dat er geregeld btw dossiers ingediend worden die niet ontvankelijk zijn omdat ze een bevestiging vragen van het standpunt eerder ingenomen door de btw-administratie. In casu werd de vraag gesteld om een positieve beslissing genomen door de betrokken dienst KMO Beheer betreffende de toepassing van het KB 20 tabel A Rubriek XXXI, te bevestigen. Als gevolg van die standpuntinname door de btw-administratie oordeelt de DVB dat ze niet meer bevoegd is om een voorafgaande beslissing te nemen. Dit geldt eveneens in het geval de DVB kennis heeft over een negatieve beslissing genomen door de betrokken dienst.

Casus 4:

Een onderneming die meerdere activiteiten uitoefent, waaronder onroerende financieringshuur als beoogt in KB nr. 30, wenst één gebouw waarop een lopende leasingovereenkomst rust aan een derde partij over te dragen samen met voormeld contract. De overdrager beschikt evenwel nog over een ander gebouw waarop evenzeer een financieringshuur rust maar waar de overnemer niet in geïnteresseerd is.

Daartoe wenst zij het tweede gebouw samen met het leasecontract – in afwachting van het vinden van een overnemer, onder te brengen middels inbreng in een speciaal daartoe opgerichte vennootschap. Op deze wijze stelt men dat de overlater zijn integrale bedrijfstak overdraagt weliswaar aan twee overnemers die elk de activiteit kunnen verderzetten.

Men verzocht de DVB om de twee overdrachten als de overdracht van een bedrijfsafdeling bij toepassing van artikel 11 en 18,§3 Wbtw te aanvaarden.

Het onderbrengen van één gebouw en contract in een speciaal daartoe opgericht vehikel, ondanks de verderzetting van het leasecontract, werd door de DVB aangemerkt als een handeling die als enig doel heeft een voordeel te bekomen.

Casus 5:

X, eigenaar van meerdere handelspanden, verhuurde sedert 1999 twee aaneengeschakelde panden aan Y, uitbater van een kleinhandel in doe het zelf materialen.

Y beschikte – middels een zakelijk recht- over een derde aaneengeschakeld pand, dat eveneens X toebehoorde, en waarin Y zijn groothandel in doe het zelf materialen uitbaat. De drie aaneengeschakelde panden boden intern toegang tot elkaar en vormden functioneel één geheel.

De twee – middels handelshuur- aan Y ter beschikkinggestelde panden werden in 2020-2021 grondig verbouwd. Het gebouw werd officieel niet buiten gebruikgesteld en de huurprijs werd gedurende de werken verder betaald. Aan de bestaande handelshuurovereenkomst werd een addendum gevoegd, teneinde de huurprijs te verhogen. X wenste te vernemen of de verbouwingen resulteerden in een nieuw gebouw teneinde een nieuwe overeenkomst met Y aan te gaan en daartoe te opteren voor de optionele btw huur als beoogt door artikel 44, § 3, 2, d° Wbtw.

Men vraagt aan de DVB om in 2023 het nieuw karakter van het gebouw (dat werd verbouwd in 2021), te bevestigen, zodat de reeds uitgeoefende btw aftrek op deze werken terecht was.

Indien de in 2020 en 2021 uitgevoerde werken ertoe leiden dat het gebouw als “nieuw” kwalificeert, dan zou dit betekenen dat een beslissing van de DVB in 2023 een terugwerkende uitwerking heeft. Om voormelde redenen dient besloten dat er fiscale uitwerking is.

Losstaand van het nieuw karakter van het gebouw, werd ook nagegaan of de voorwaarden om tot optionele btw huur over te gaan konden weerhouden worden. Ook hier lijkt het niet evident daar dezelfde huurder beschikt over een niet verbouwd pand dat met de verbouwde panden gekoppeld is, die opzichts elkaar doorgang bieden en functioneel één geheel vormen.

Tot slot wordt opgemerkt dat de fiscale uitwerking van het contract van de optionele verhuur wordt beoordeeld op het moment dat de opeisbare btw van dit huurcontract voor de eerste maal in de btw aangifte had moeten opgenomen worden.

De DVB verwijst naar de informatie gepubliceerd op de website www.ruling.be waar aanvragers kunnen nagaan aan welke voorwaarde de aanvraag tot voorafgaande beslissing dient te voldoen om ontvankelijk te zijn. De consultatie hiervan kan onnodige inzet van middelen vanwege de aanvrager voorkomen.

Casus 6:

Dit project beoogt de realisatie van wooneenheden (alsook horeca- en handelszaken) en de aanleg van infrastructuurwerken. Ook zullen parkeerplaatsen worden voorzien voor de bewoners alsook publieke parkeerplaatsen.

Uit de detaillering van de werken (zowel materieel als qua kostprijs) blijkt dat zij een afdoende zelfstandig bestaan hebben en dat zij qua materiële omvang en materieel belang beduidend zijn ten opzichte van het terrein dat slechts de ondergrond vormt. Het is ontegensprekelijk zo dat de werken die zullen worden uitgevoerd, voor btw-doeleinden effectief kwalificeren als infrastructuurwerken en gebouwen.

Gelet op de aanzienlijke kostprijs van de vereiste infrastructuur, is het de bedoeling dat de infrastructuurkosten zullen worden gefinancierd via de verkoop van de wooneenheden. Dit impliceert dat de verkoopprijs van de wooneenheden op substantiële wijze zal worden verhoogd met de kost van de infrastructuur.

De belastingplichtige is een projectontwikkelaar die wooneenheden verkoopt en die zich door de omgevingsvergunning verplicht ziet om werken uit te voeren ten voordele van de publieke overheid.

Aan deze belastingplichtige wordt in het kader van het verkrijgen van de omgevingsvergunning de voorwaarde opgelegd om werken uit te voeren die niet rechtstreeks, of slechts in zeer beperkte mate, nut hebben voor de belastingplichtige zelf, maar in essentie uitsluitend nut hebben voor de publieke overheid die deze werken oplegt als extra voorwaarde om een omgevingsvergunning te verkrijgen.

De overheid legt bij de toekenning van de vergunning een verplichting op om infrastructuurwerken te realiseren die in ruimte niet behoren tot het project dat de economische activiteit van de belastingplichtige vennootschap uitmaakt. In casu is de vraag die opwelt of het (Europees) btw-recht toestaat dat de btw op de kosten voor de aanleg van de bedoelde werken op een locatie die niet direct verbonden is met de locatie waar het project – dat de economische activiteit vormt – gelegen is, volgens de gangbare regels ook in aftrek kan worden gebracht door de belastingplichtige.

De btw-administratie heeft op 23.12.2013 een beslissing uitgegeven die een aantal knelpunten regelt inzake de btw-aftrek op infrastructuurwerken¹. Onder infrastructuurwerken in de zin van deze beslissing wordt verstaan het geheel van (nuts)voorzieningen en blijvend beschikbare uitrusting dat van belang is voor de werking van een onroerende structuur zoals een verkaveling, een industrieel complex of een winkelcentrum, zonder er integraal deel van uit te maken. Zo worden onder meer de water-, gas- en elektriciteitsleidingen, de wegeniswerken en het rioleringsnetwerk beoogd. Deze beslissing en de erin opgenomen specifieke scenario's (i.e. opname van de kosten

¹ Beslissing nr. E.T. 124.513 van 23.12.2013, www.fisconetplus.be.

in de verkoopprijs van een nieuw gebouw, verkoop met last en derdebetalersregeling) zijn daarentegen niet van toepassing op werken zoals tuinaanleg of het realiseren van een park in het midden van een verkaveling en evenmin op de klassiek bedoelde gebouwen zoals bijvoorbeeld een school, een crèche of een politiecommissariaat. De beslissing nr. E.T.124.513 van 23.12.2013 is enkel van toepassing op leveringen en niet op diensten. Deze beslissing verduidelijkt dat het voorwerp enkel de levering van een gebouw betreft alsook dat de eerste ingebruikneming ervan in principe de oplevering is. Er is nood aan een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen input en output opdat btw-aftrek mogelijk is.

In het geval van de kosteloze overdracht van infrastructuurwerken aan de overheid, kan volgens de btw-administratie enkel de btw geheven van aan de overheid overgedragen infrastructuurwerken in aftrek worden gebracht wanneer deze werken rechtstreeks en onmiddellijk tot nut zijn van het gebouw dat de belastingplichtige opricht in het kader van zijn economische activiteit. Dat is haar uitgangspunt. Er is geen btw-aftrek voor infrastructuurwerken die niet of zeer weinig dit gebouw materieel en rechtstreeks bedienen en in essentie uitsluitend worden gebruikt voor andere doeleinden. Het betreft hier uiteraard feitenkwesties.

Nu het Hof van Justitie van de Europese Unie het begrip (objectieve) noodzakelijkheid na het Iberdrola-arrest² nogmaals heeft toegepast in de zaak Mitteldeutsche Hartstein-Industrie³, wordt geconcludeerd dat daadwerkelijk sprake is van een nieuw instrument om het rechtstreeks en onmiddellijk verband te kunnen vaststellen.

Uit deze Europese rechtspraak⁴ blijkt dat, wanneer een belastingplichtige uitbreidings-/verbeteringswerken of herstellingswerken uitvoert aan infrastructuur die aan de overheid toebehoort, met als gevolg dat deze werken zowel de belastingplichtige als het publiek ten goede komen, en de belastingplichtige deze werken om niet verstrekt aan deze overheid, de belastingplichtige enkel recht op aftrek heeft van de btw geheven van deze werken indien beide hierna volgende voorwaarden zijn vervuld:

- de kosten daarvan zijn begrepen in de prijs van door diezelfde belastingplichtige in een later stadium verrichte handelingen, en;
- er is een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de uitgevoerde werken en de economische activiteit van de belastingplichtige, en de herstellingswerken c.q. uitbreidings-/verbeteringswerken gaan niet verder dan deze die noodzakelijk zijn om deze belastingplichtige in staat te stellen zijn economische activiteit uit te oefenen.

Uit de context van beide Europese arresten blijkt dat de termen 'rechtstreeks, onmiddellijk en noodzakelijk' zo moeten worden begrepen dat, indien noch de belastingplichtige zelf noch de overheid de infrastructuurwerken zouden hebben uitgevoerd, de belastingplichtige verhinderd zou zijn geweest om diens economische activiteit uit te oefenen. *De uitgevoerde infrastructuurwerken waren binnen deze context absoluut noodzakelijk om op normale wijze verder te kunnen gaan met de economische activiteit van de belastingplichtige.* Daarenboven moeten de infrastructuurwerken tot een minimum worden beperkt, en mogen deze niet verder gaan dan het strikt noodzakelijke om de belastingplichtige toe te laten zijn economische activiteit te verrichten.

Toepassing op de situatie waarbij infrastructuurwerken niet onmiddellijk en rechtstreeks betrekking hebben op de activiteit van de belastingplichtige maar noodzakelijk zijn voor het verkrijgen van de omgevingsvergunning

Wat uit beide zaken, Iberdrola en Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, nadrukkelijk naar voren komt naast het noodzakelijkheids criterium, is dat de kosten moeten zijn inbegrepen in de prijs van de uitgaande handelingen.

In de besproken casus blijkt dat het nut van de bedoelde werken niet zozeer voor de belastingplichtige zelf is maar voor de vergunningverlenende overheid die deze werken aan de belastingplichtige oplegt.

In die zin is niet voldaan aan de hiervoor vermelde voorwaarde dat de werken noodzakelijk moeten zijn om op normale wijze verder te kunnen gaan met de economische activiteit van de belastingplichtige.

² HvJ. 14.09.2017, C-132/16, Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments, www.curia.europa.eu.

³ HvJ. 16.09.2020, C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, www.curia.europa.eu.

⁴ Zie ook: HvJ. 22.10.2015, C-126/14, Sveda, www.curia.europa.eu; Cass. 26.02.2010, Les Grands Prés, FJF, 2010, nr. 9, 1041.

In lijn met Iberdrola heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak Vos Aannemingen bovendien geoordeeld dat in geval van kosten waarvan een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteit vaststaat, het loutere feit dat de opgelopen kosten deels ten goede zouden komen aan derden op zich niet voldoende is om de btw-aftrek te beperken bij de belastingplichtige vennootschap. *Voorwaarde voor een volledig recht op btw-aftrek bij de belastingplichtige vennootschap is wel dat het voordeel van de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige.* Daarbij preciseert het Hof dat het voordeel van de derde ondergeschikt is als de betreffende dienst wordt verricht in het eigen belang van de belastingplichtige. Het voordeel dat de derden ook van de kosten hebben, kan dus op zich het recht op aftrek van de belastingplichtige vennootschap (Vos aannemingen in deze zaak) niet beperken⁵.

Een extra voorwaarde bij de toekenning van de omgevingsvergunning tot het kosteloos uitvoeren van infrastructuurwerken die in het belang zijn van de vergunningverlenende overheid maar niet de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige dienen, verantwoordt volgens de DVB dan ook geen recht op aftrek in hoofde van de belastingplichtige die de infrastructuurwerken uitvoert.

De lering uit het arrest Vos Aannemingen, samen gelezen met de arresten Iberdrola en Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, is naar het oordeel van de DVB dat enkel btw-aftrek kan worden genoten op de in een omgevingsvergunning opgelegde infrastructuurwerken die kosteloos zullen worden overgedragen aan de vergunningverlenende overheid, indien de volgende voorwaarden gezamenlijk zijn vervuld:

- de kosten daarvan zijn inbegrepen in de prijs van door diezelfde belastingplichtige in een later stadium verrichte uitgaande handelingen (eerste voorwaarde);
- er is een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de uitgevoerde werken en de economische activiteit van de belastingplichtige, en de (herstellingswerken c.q. uitbreidings-/verbeterings)werken gaan niet verder dan deze die noodzakelijk zijn om deze belastingplichtige in staat te stellen diens economische activiteit uit te oefenen (tweede voorwaarde), en;
- het voordeel voor de overheid is ondergeschikt aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige (derde voorwaarde).

Aangezien uit de omstandigheden eigen aan de zaak blijkt dat de uitgevoerde werken niet zozeer de gebouwen van de belastingplichtige zelf bedienen maar in essentie uitsluitend tot nut zijn van de overheid die de omgevingsvergunning aflevert, is volgens de DVB in casu noch aan de tweede noch aan de derde voorwaarde voldaan en komt de btw geheven van deze werken in hoofde van de belastingplichtige niet in aanmerking voor aftrek.

⁵ HvJ. 01.10.2020, C-405/19, Vos Aannemingen, www.curia.europa.eu.

8. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

20170778, 20170779, 20170830, 20180789, 20180846, 20181146, 20190615, 20190919, 20190976, 2020109, 20202132, 20210327, 20210370, 20210574, 20210575, 20210856, 20210936, 20220151, 20220240, 20220245, 20220559, 20220597, 20220712, 20220786, 20220885, 20221020, 20221137, 20230012, 20230027, 20230171, 20230286, 20230324, 20230339, 20230562, 20230588, 20230595, 20230601, 20230640, 20230801

Om de volgende redenen werd aan de bovenvermelde aanvragen, tot het bekomen van een voorafgaande beslissing verzaakt:

- vooraleer het college een beslissing nam betreffende de onontvankelijkheid, werd aan de aanvraag verzaakt;
- gewijzigde verrichtingen;
- verzaking zonder vermelding van expliciete reden(en);
- geen overeenstemming tussen de DVB en de indiener waardoor verzaakt werd;
- vraag behoorde niet tot de bevoegdheid van de DVB.

9. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

9.1. INLEIDING

Hierna volgen een aantal statistische gegevens m.b.t. het veralgemeende stelsel van voorafgaande beslissingen.

9.2. VOORSTELLING VOLGENS AANTAL

Tabel 1: Totaal aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefiling - Overzicht

Jaar	AANVRAAG						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468
2017	1043	644	399	1002	619	383	2040	1232	808	1721	1047	674
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905
2021	1268	850	418	1218	810	408	2807	1822	985	2613	1665	948
2022	1142	750	392	1126	745	381	2391	1423	968	2443	1535	908
2023	1023	666	357	1128	733	395	2032	1240	792	2078	1306	772

Opmerking: In 2020 zijn er 1.051 COVID-19-aanvragen begrepen in het totaal aantal ingediende aanvragen. Die werden behandeld via een versnelde procedure.

9.3. VOORSTELLING VOLGENS AARD VAN DE BESLISSINGEN

Tabel 2: Aard van de beslissingen naar aanleiding van de aanvragen - Overzicht

Aanvraag											
Jaar	Aard van de beslissing										Totaal
	Gunstig		Verzaking		Onontvankelijk		Ongunstig		Gemengd		
	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276
2021	1181	96,96%	27	2,22%	3	0,25%	2	0,16%	5	0,41%	1218
2022	1042	92,54%	33	2,93%	38	3,38%	5	0,44%	8	0,71%	1126
2023	1079	95,66%	39	3,46%	5	0,44%	2	0,18%	2	0,18%	1128

Tabel 3: Aard van de afsluitingen bij prefiling - Overzicht

Jaar	Prefiling								
	Aanvragen		Zonder gevolg		Zonder gevolg-negatief advies DVB		Avenant		Totaal
	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%			64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%			68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%			65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%			97	4,2%	2323
2021	1202	46,0%	960	36,7%	317	12,2%	134	5,1%	2613
2022	1092	44,7%	886	36,3%	317	12,9%	148	6,1%	2442
2023	1002	48,22%	702	33,78%	288	13,86%	86	4,14%	2078

De aandacht van de lezer wordt erop gevestigd dat de afsluitingen van de prefilingen die geen aanleiding geven tot een aanvraag slechts gedeeltelijk te verklaren zijn omwille van de redenen aangehaald bij de verzakingen aan de aanvragen (meer bepaald onontvankelijkheid, wijziging of afzien van de verrichting, verrichting waarvoor het standpunt van de DVB verschilt van dat van de aanvrager).

In een niet te verwaarlozen aantal gevallen vindt de aanvrager, nadat hij zonder voorbehoud van het team instemming heeft gekregen om een aanvraag in te dienen (hetzij omdat het antwoord vanzelfsprekend is, hetzij omdat het duidelijk blijkt uit de wettelijke bepalingen, de gepubliceerde administratieve commentaar of uit een antwoord op een parlementaire vraag), het overbodig om een aanvraag in te dienen omdat de informatie of verwijzingen ontvangen van de DVB hem voldoende duidelijk zijn en "zekerheid" bieden omtrent het toepasselijke fiscale regime op de beoogde situatie of verrichting.

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2023

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	118	167	164	165
Auteursrechten	7	4	104	50
Beroepskosten	20	21	52	57
Bezoldigingen (1)	30	32	94	83
BNI	12	12	29	27
BTW	97	94	319	323
Cryptomunten	3	4	48	38
DBI	12	14	8	27
Herstructureringen	108	106	200	183
Kaaimantaks	7	8	13	20
Kosten eigen aan de werkgever	300	315	360	394
Kwijtschelding schuld	5	5	13	15
Meerwaarden op aandelen	43	44	66	79
PB	22	19	169	160
Registratie	8	6	28	31
Roerende inkomsten	82	97	115	132
RPB	12	15	16	19
Stock Options	9	10	19	17
Tax Shelter	1	2	6	4
Tonnagetaks	9	5	7	10
Ven.B	48	65	87	113
Verrekenprijzen	64	76	97	105
Vruchtgebruik	2	3	7	16
Andere	4	4	11	10
TOTAAL	1023	1128	2032	2078

(1) Bezoldigingen (sociale voordelen, voordelen van alle aard, cafetariaplannen ...)

Tabel 5: Gedetailleerde verdeling reguliere beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2023

	AANVRAGEN			
	GO (1)	KMO (1)	P	RPB (2)
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	90	77		
Auteursrechten		1	3	
Beroepskosten	3	8	9	1
Bezoldigingen	16	3	5	8
BNI	5	1	5	1
BTW	13	61	9	11
Cryptomunten			4	
DBI	6	8		
Herstructurerings	43	62		1
Kaaimantaks			7	1
Kosten eigen aan de werkgever	206	79		30
Kwijtschelding schuld	3	2		
Meerwaarden op aandelen	1		43	
PB		2	16	1
Registratie		6		
Roerende inkomsten	41	48	5	3
RPB	1	1		13
Stock Options	7	3		
Tax Shelter	1	1		
Tonnagetaks	5			
Ven.B	26	38	1	
Verrekenprijzen	62	14		
Vruchtgebruik		2	1	
Overige	2	2		
Totaal	531	419	108	70
% hoedanigheid aanvrager	47,07%	37,15%	9,57%	6,21%

(1) Volgens artikel 1:24 WvV

(2) Vzw, openbare besturen ...

9.4. BESLISSINGSTERMIJN

Tabel: Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

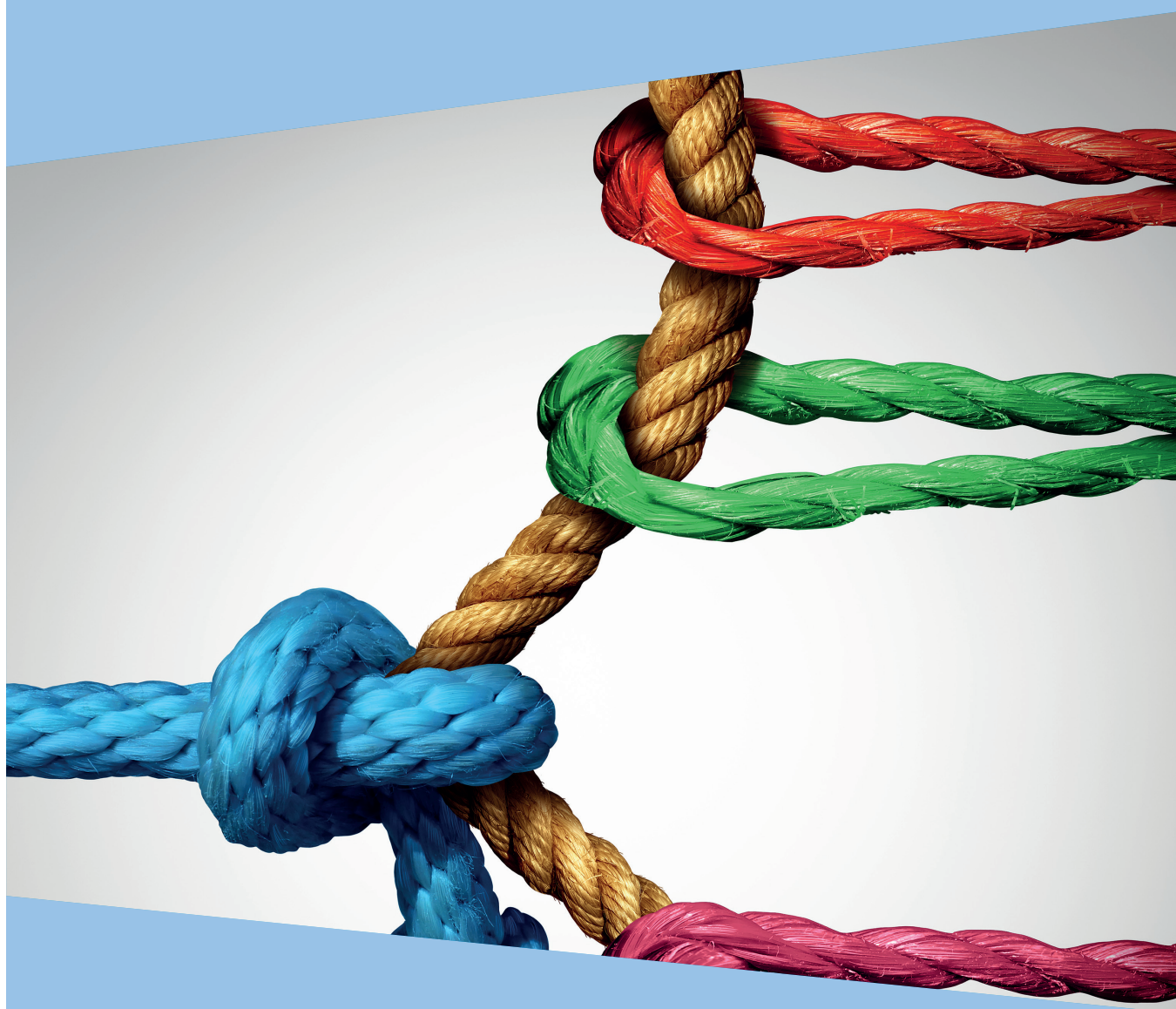
JAAR	KALENDERDAGEN
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022	83
2023	66

(1) Reguliere beslissingen

(2) COVID-19-beslissingen

DEEL 2

STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES



61

1. WETGEVEND KADER EBAQuater

- Wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016).
- KB van 9 augustus 2016 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van de artikelen 7 en 13 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 18.08.2016).
- Wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën (BS 20.12.2016, 3^e editie).
- Samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie en gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 18.07.2017).
- Samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Decreet van 1 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waalse Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot uitvoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van de maatregelen betreffende de overdracht van de eigendom van een onroerend goed van een vennootschap naar een vennoot, afstand van het vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd of voorafgegaan door een schenking, de clausules voor de toekenning van het gezamenlijk gemeenschappelijk vermogen of clausules van ongelijke verdeling van dat gemeenschappelijk vermogen zonder overlevingsvoorwaarde, beter bekend als de "sterfhuisclausule" en de herziening van het bedrag van de geldboetes (BS 10.07.2017).
- Decreet van 16 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Wet van 30 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Ordonnantie van 13 juli 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van maatregelen tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude (BS 18.07.2017).
- Koninklijk besluit van 18 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken bedoeld in de artikelen 6, § 1 en 7, tweede lid van het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 31.07.2017).

- Koninklijk besluit van 21 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 1, 4°, 5° en 6° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 31.07.2017).
- Wet van 16 maart 2021 houdende bepalingen inzake gezinsfiscaliteit en de stopzetting van het permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 23.03.2021).

2. MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'

Indien er twijfel is of de voorhanden zijnde stukken voldoende zijn om aan te tonen dat het fiscaal verjaard kapitaal het normaal fiscaal regime heeft ondergaan, kan er – al dan niet op anonieme wijze – een prefiling worden voorgelegd aan het Contactpunt Regularisaties (CPR).

3. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater

Tabel 1: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 1 (a) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022 en 31.12.2023

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing
op 31/12/2016	341	59	177.743.377,33	33.458.990,00	13.641.528,73
op 31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90	149.388.977,40
op 31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22	301.483.107,33
op 31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28	400.309.000,59
op 31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37	491.103.642,05
op 31/12/2021	2739	2551	1.927.720.242,43	1.780.581.334,06	706.894.989,52
op 31/12/2022	3055	2941	2.135.522.017,19	2.067.739.759,29	824.976.267,62
op 31/12/2023	4081	3287	3.041.886.455,97	2.387.356.868,52	955.948.868,90

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2023

EBAQuater - 3287 behandelde aangiften in 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 en 2023		
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten	27.152.975,01	19.641.694,83
Roerende inkomsten	142.231.624,95	66.763.107,65
Onroerende inkomsten	10.612.081,95	2.772.993,83
Diverse inkomsten	4.985.479,07	3.024.265,20
Vennootschapswinsten	91.960.903,13	50.938.268,31
Rechtspersonenbelasting	15.389,24	7.253,77
Sommen	4.881.172,81	23.552,98
BTW	4.678.981,40	1.008.214,32
Fiscaal verjaarde kapitalen	2.096.314.722,01	810.959.692,38
Sociale bijdragen	4.523.538,95	809.825,63
TOTAAL	2.387.356.868,52	955.948.868,90

Tabel 3: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 2 (b) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022 en 31.12.2023

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing
op 31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
op 31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19	1.296.351,53
op 31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78	30.189.935,39
op 31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94	38.264.844,34
op 31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22	43.928.214,51
op 31/12/2021	289	276	128.511.196,06	127.804.443,06	57.329.791,34
op 31/12/2022	290 (1)	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
op 31/12/2023	289 (2)	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32

(1) Omzetting van een luik 3 in een luik 2

(2) Omzetting van een luik 2 in een luik 3

Tabel 4: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 3 (c) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022 en 31.12.2023

Toestand	IN	OUT	IN		OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing
op 31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
op 31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13
op 31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
op 31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
op 31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51
op 31/12/2021	402	377	250.122.756,28	245.267.502,43	62.082.060,88
op 31/12/2022	401 (1)	397	253.226.462,54	253.127.266,47	63.791.129,73
op 31/12/2023	402 (2)	400	254.803.472,46	254.803.470,46	64.126.370,33

(1) Omzetting van een luik 3 in een luik 2

(2) Omzetting van een luik 2 in een luik 3

(a) Luik 1 = Federale belastingen

(b) Luik 2 = Regionale belastingen (Waalse Gewest en Brussels hoofdstedelijk Gewest)

(c) Luik 3 = Niet-uitsplitsbare fiscaal bedragen (Federale Overheid, Vlaamse Gewest, Waalse Gewest en Brussels hoofdstedelijk Gewest)

**Meer informatie:**

FOD Financiën - Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken

Postadres : Koning Albert II-Laan 33 bus 026 – 1030 Brussel

Kantooradres : Wetstraat 24 – 1000 Brussel

- Tel.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.ruling.be
- www.fin.belgium.be
- D/2024/1418-12

WWW.FIN.BELGIUM.BE
FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be



Service Public
Fédéral
FINANCES

WWW.FIN.BELGIUM.BE



SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL 2023



WWW.FIN.BELGIUM.BE

SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be

CONTENU

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES	5
1 INTRODUCTION	6
2 HISTORIQUE	7
2.1 Commission des accords fiscaux préalables	7
2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1 ^{er} alinéa, CIR 92)	7
2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	7
2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)	7
2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)	8
3 SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES	10
3.1 Définition	10
3.2 Délai d'introduction et de décision	10
3.3 Cas exclus	11
3.4 Matières exclues	11
3.5 Durée de la décision anticipée	12
4 DESCRIPTION FONCTIONNELLE	13
4.1 Service compétent	13
4.2 Pouvoir de décision	13
4.3 Traitement des demandes	13
4.3.1 Généralités	13
4.3.2 Système de "prefiling meetings"	14
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale	14
4.3.4 Organigramme du SDA	15
4.3.5 Collaborateurs	15
4.3.6 Publication des décisions	16
4.3.7 Avenants	16
5 PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DÉTERMINÉ PAR LE SDA	18
5.1 Généralités	18
5.2 Contributions directes	18
6 DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTÉRÊT PARTICULIER	20
6.1 Contributions directes	20
7 OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES	22
7.1 Contributions directes	22
7.1.1 Droits d'auteur	22
7.1.2 Rémunérations	23
7.1.3 Frais professionnels	27
7.1.4 Qualification des plus-values sur actions	30
7.1.5 Qualification des plus-values sur crypto-monnaies	32
7.1.6 Prix de transfert	33
7.1.7 Revenus mobiliers	36
7.1.8 Taxe Caïman	37
7.1.9 Impôts de sociétés	37
7.1.10 Frais propre à l'employeur	39
7.1.11 Impôt des personnes physique	40

7.1.12 <i>Tax shelter pour entreprises débutantes</i>	44
7.1.13 <i>Qualification des plus values sur immeuble</i>	46
7.2 <i>Droit d'enregistrement</i>	47
7.2 <i>TVA</i>	47
8 APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	53
9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES	54
9.1 <i>Introduction</i>	54
9.2 <i>Présentation quantitative</i>	54
9.3 <i>Présentation par nature des décisions</i>	55
9.4 <i>Délai de décision</i>	59
PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX RÉGULARISATIONS	61
1 CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater	62
2 POSSIBILITÉ DE 'PREFILING'	64
3 STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater	65

PARTIE 1 DÉCISIONS ANTICIPÉES



1. INTRODUCTION

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

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

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

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

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

Le SDA a débuté en 2023 avec une participation active au processus start@fin destiné aux nouveaux collaborateurs. La masterclass interne s'adresse à de nouveaux groupes cibles de collaborateurs existants au sein du SPF Finances. Une première réponse à ce défi a été apportée dans le cadre du statut actuel de la réglementation du personnel.

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

L'AR du 03.07.2018 arrête que, lorsque la désignation d'un membre ou de plusieurs membres a été annulée par le Conseil d'Etat, la désignation de l'autre membre ou des autres membres qui n'a pas été annulée est d'office prolongée jusqu'à la date de fin de désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres. Si la désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres qui a donné lieu à la prolongation d'office est annulée 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^o, de la Loi du 24 décembre 2002 de sorte qu'une décision anticipée ne peut plus être donnée sur des opérations dont les éléments essentiels se rattachent à des « paradis fiscaux ».

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

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

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

3. SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES

3.1 DÉFINITION

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

3.2 DÉLAI D'INTRODUCTION ET DE DÉCISION

Par définition, une décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt: dès que l'opération ou la situation considérée est réalisée ou survenue et que les conditions d'application de l'impôt sont définitivement réunies, l'impôt doit s'appliquer conformément aux dispositions en vigueur. Lors d'une demande de décision anticipée en matière fiscale, tous les éléments et informations doivent être fournis afin que le SDA puisse prendre une décision avant le dépôt de la déclaration qui doit être conforme avec la législation fiscale respective à laquelle la demande se rapporte.

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

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

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

En pratique, le SDA doit pouvoir disposer d'un délai raisonnable pour permettre un examen des données de la demande et des renseignements et documentation supplémentaires demandées, afin que la décision puisse être prise en connaissance de cause et donc être en mesure de rendre une décision garantissant la sécurité juridique attendue. Le demandeur doit également avoir le temps de rassembler les éventuelles données supplémentaires demandées et de les envoyer au SDA. Par conséquent, lors de l'introduction de la demande, il y aura lieu de tenir compte d'un délai d'examen raisonnable, qui dépend naturellement du degré de complexité de la demande. Forte de son expérience en matière de délais de traitement des dossiers, le SDA a publié certains délais pour le dépôt d'une candidature. Le SDA crée ainsi un cadre clair et connu de tous les candidats.

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

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

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

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

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° 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. »

Conformément à l'article 62 de la Loi du 19 décembre 2023 concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure ; une décision anticipée ne peut être donnée lorsque la demande a trait à l'application d'un impôt visée à l'article 2, § 2, de la loi susmentionnée.

3.5 DURÉE DE LA DÉCISION ANTICIPÉE

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

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

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

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

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

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

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

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

4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE

4.1 SERVICE COMPÉTENT

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

Le Service des décisions anticipées autonome a été institué par la Loi du 21.06.2004 et l'arrêté d'exécution du 13.08.2004. Les bureaux du SDA sont situés rue de la Loi 24, à 1000 Bruxelles.

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

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

Tél. 02 579 38 00
e-mail : dvbsda@minfin.fed.be
site web : www.ruling.be

Une demande peut également être introduite par e-mail.

4.2 POUVOIR DE DÉCISION

Sur la base de l'article 23, 2^{ème} alinéa de la Loi, le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées.

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

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

4.3 TRAITEMENT DES DEMANDES

4.3.1 GÉNÉRALITÉS

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. Compte tenu de l'autonomie du SDA, c'est elle qui prend la décision finale.

4.3.2 SYSTÈME DE “PREFILING MEETINGS”

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

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

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

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

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

Afin d'assurer un traitement rapide de telles demandes/prefiling, le SDA souhaite disposer dès que possible d'un document contenant une description de l'entreprise, les activités exercées, une justification de la transaction soumise ainsi qu'une description de la méthode appliquée avec les calculs correspondants.

Dans le même but, les demandes de prefilings ou les demandes qui n'ont pas été précédées d'un prefiling, relatives aux prix de transfert ou à la déduction pour revenus d'innovation (ou revenus de brevets) se rapportant à l'année civile 2022 (exercice d'imposition 2023), devaient parvenir au SDA au plus tard le 30 novembre 2022 afin qu'une décision puisse encore être rendue avant la date limite de dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou BNI/ISOC.).

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

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

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.

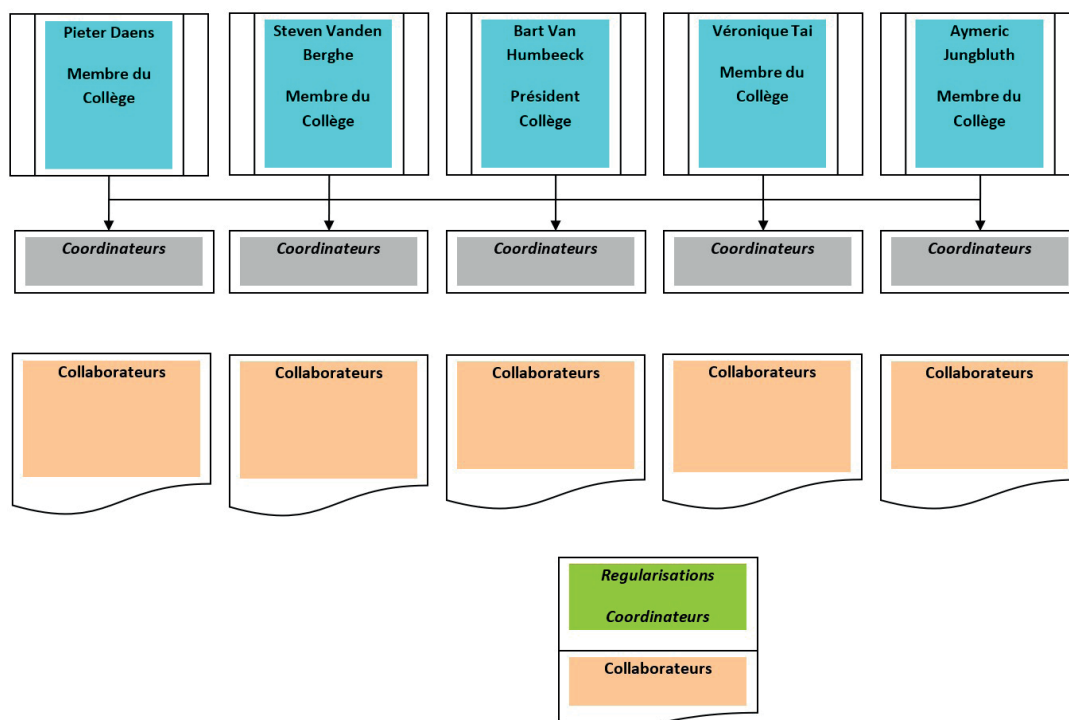
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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 et discuté.

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

4.3.4 ORGANOGRAMME DU SDA



4.3.5 COLLABORATEURS

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

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

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	48	Contributions directes	30
TVA	7	TVA	3
Documentation patrimoniale	0	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Soutien administratif	6	Soutien administratif	5
Total :	61	Total :	40

4.3.6 PUBLICATION DES DÉCISIONS

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Cette publication doit être faite sous la forme de synthèse individuelles ou sous la forme de synthèses collectives lorsqu'il s'agit de décisions identiques (article 5, AR 30.1.2003 et l'article 26, 1° et 2°, Loi du 16 mars 2021).

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

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

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

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 newsflashes.

4.3.7 AVENANTS

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

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

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

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

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

5. PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DÉTERMINÉ PAR LE SDA

5.1 GÉNÉRALITÉS

Sur les paradis fiscaux

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

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

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

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

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

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

5.2 CONTRIBUTIONS DIRECTES

Cas 1 :

Dans plusieurs décisions prises par le SDA, ce dernier a été amené à constater qu'il existe des effets pervers de la règle du tout ou rien derrière la condition de 90 % de l'article 203, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 5° du CIR 92 et estime, dans le but d'éviter des déperditions fiscales, qu'il serait peut-être plus judicieux de passer à la règle proportionnelle (comme c'est le cas pour les RDT qui répondent à la notion de société d'investissement).

Cette règle incite en effet les groupes internationaux à isoler les « mauvaises réserves » (c-à-d les réserves qui ne peuvent bénéficier du régime RDT en Belgique au regard des conditions de l'article 203 du CIR 92) dans le but soit de ne jamais les distribuer à une société mère belge, soit de les distribuer (éventuellement au compte-goutte) mais en restant toujours sous le seuil de 10 % de « mauvais revenus » admis par l'article 203, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 5° du CIR 92.

Certes il existe la disposition anti-abus RDT de l'article 203, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 7° du CIR 92. Toutefois en pratique, il ne paraît pas aisé de la mettre en œuvre dans ce genre de schéma dès lors que le législateur admet la distribution de « mauvais revenus » en provenance de sous-filiale à concurrence de 10 %.

Cas 2 :

Le SDA est régulièrement questionné sur l'exigibilité ou non du précompte mobilier dans le cas d'un rachat d'actions ou parts propres qui n'est pas suivi directement d'une destruction. Le SDA constate que cette problématique est soulevée dans l'EM de la loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations :

Le Conseil d'État envisage également la situation des achats d'actions ou parts propres, en dessous du plafond de 20 p.c., non suivis d'une vente ou d'une destruction immédiate. Dans cette hypothèse, le moment du paiement des actions ou parts (la distribution d'une partie de l'avoir social) et le moment où apparaît le fait générateur de la distribution du dividende, qui est déterminé par la survenance d'une des situations visées à l'article 186, alinéa 2, CIR 92, sont en effet dissociés dans le temps, avec les conséquences qui sont rappelées par le Conseil d'État. Il ne s'agit cependant pas de conséquences des nouvelles dispositions en projet, mais de conséquences du régime actuel instauré par les lois du 22 décembre 1989 et du 24 décembre 2002, de sorte qu'une solution à ces situations devrait être recherchée dans le cadre d'un projet distinct du présent projet [...]

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

6. DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTÉRÊT PARTICULIER

6.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

Cas :

Suite à la parution de la Loi programme du 26/12/2022 – publiée au Moniteur belge le 30/12/2022, le demandeur, la société « X », est venue interroger le SDA sur la possibilité d'attribuer des droits d'auteur à ses collaborateurs salariés IT.

La société « X » est une entreprise active dans le domaine de l'ingénierie informatique, celle-ci est experte dans le développement, le déploiement et la maintenance de solutions de lutte contre la fraude financière.

Afin de répondre aux demandes de ses clients, la société « X » assure le développement et la mise en œuvre d'applications, ainsi que des services de conseil.

La société « X » estime donc que les fonctions suivantes sont créatives :

- Senior Software Developer;
- Medior Software Developer;
- Software Developer;
- Senior Devops;
- Senior Devops Engineer.

La société « X » a déterminé, pour chaque type de profil, l'importance du travail par rapport à l'ensemble des prestations réalisées. Pour chaque profil repris ci-avant un tableau a été transmis au SDA.

D'après le demandeur, les salariés IT de la société réalisent des œuvres pour répondre aux besoins des clients de la société « X ». Ces réalisations constituent des œuvres protégées par le titre 5 du Livre XI du Code de droit économique (ci-après « CDE »).

Seuls les revenus qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'art. XI.165, CDE, ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'art. XI.205, CDE, entrent dans le champ d'application du régime fiscal des droits d'auteur et droits voisins (art. 17, § 1^{er}, 5°, 2^{ème} tiret, CIR 92).

Dans les documents parlementaires relatifs à la nouvelle Loi programme du 26/12/2022 – publiée au Moniteur belge le 30/12/2022 (Voir, Doc. Parl. , Chambre, session 2022-2023, Doc 553015/014, pp. 55, 59, 60 et 61) il est précisé :

« Il conviendra d'abord d'examiner le champ d'application matériel. On vise par là en réalité les "œuvres" et "prestations" auxquelles les revenus se rapportent. Il convient à cet égard d'examiner en particulier s'il s'agit d'"œuvres littéraires ou artistiques" ou d'"exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes", visées respectivement aux articles XI.165 et XI.205 du Code de droit économique. Cela implique que les "œuvres littéraires ou artistiques" assimilées par la loi ne sont pas visées. L'assimilation prévue à l'article XI.294 n'est ainsi pas prise en compte. »

« En tout état de cause, aucune catégorie professionnelle n'est exclue a priori. Mais les conditions prévues dans la loi devront être vérifiées dans chaque cas individuel pour déterminer si le contribuable peut recourir ou non au régime fiscal.

De nombreux débats ont déjà eu lieu sur l'application des dispositions existantes. La loi contient suffisamment de critères précis pour pouvoir déterminer si elle est d'application dans chaque situation spécifique. En cas d'incertitude, il va de soi que les contribuables concernés pourront se baser sur les commentaires administratifs et, le cas échéant, demander un ruling au Service des décisions anticipées, comme c'est déjà le cas. »

« Etant donné qu'il est explicitement renvoyé à l'article XI.165 du Code de droit économique en ce qui concerne les "œuvres littéraires ou artistiques" et à l'article XI.205 du même Code en ce qui concerne les "exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes", seuls ces articles peuvent être pris en compte en matière fiscale. Cela signifie que les "œuvres littéraires ou artistiques" assimilées par la loi ne sont pas visées. Par exemple, l'assimilation visée à l'article XI.294 ne sera donc pas prise en compte. »

« En renvoyant dorénavant spécifiquement aux articles XI.165 et XI.205 en ce qui concerne la qualification des "œuvres" et des "prestations", et au Titre 5 du Livre XI en ce qui concerne la qualification des droits d'auteur et des droits voisins, le législateur fiscal exprime la volonté de ne prendre en compte, dans un sens restrictif, que les articles précités et le Titre 5, sans associer d'autres articles ou titres et dispositions à l'application des dispositions de droit fiscal en cause. Cela ne peut pas non plus être interprété différemment d'un point de vue téléologique ou du point de vue de la genèse de la loi. »

In casu, la société n'a pas été en mesure de présenter au SDA des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 du Code de droit économique ou des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article XI.205 du même code. Les revenus attribués par la société à ses collaborateurs IT se rapportent uniquement pour partie au développement de programmes d'ordinateur.

Il ressort de l'analyse effectuée par le SDA que les programmes d'ordinateur (en ce compris le matériel de conception préparatoire) qui, en vertu de l'art. XI.294, CDE, sont assimilés aux œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne et sont protégés par le droit d'auteur, n'entrent pas dans le champ d'application du nouveau régime. Dès lors, le nouveau régime des droits d'auteur repris à l'article 17, §1er, 5° CIR 92 ne peut être appliqué à la situation présentée par les demandeurs.

7. OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES

7.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

7.1.1 DROITS D'AUTEUR

Cas 1 :

La société X est une entreprise spécialisée dans le développement de prototypes.

Pour concevoir ces prototypes, la société développe des logiciels sur mesure pour ses clients. En d'autres termes, les clients reçoivent des prototypes uniques avec des solutions logicielles approfondies et orientées client.

A cette fin, la société fait appel à plusieurs programmeurs.

La description du processus transmise par le demandeur montre que la programmation joue le rôle le plus essentiel dans le développement.

De plus, la société est également éligible à la déduction pour revenus d'innovation pour la partie des coûts liés au développement de logiciels.

L'article 17, § 1,5°, du Code des impôts sur les revenus (CIR 92) tel que défini dans la loi-programme du 26.12.2022 (cfr. Article 100 – MB 30.12.2022) définit le champ d'application matériel et personnel dans le cadre du nouveau régime fiscal pour les droits d'auteur et les droits voisins.

Avec ces modifications, le gouvernement entend revenir aux objectifs initiaux du régime fiscal particulier, à savoir l'application d'un régime fiscal approprié sur les revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques. À cette fin, le champ d'application tant matériel que personnel, a été délimité de manière plus stricte (Rapport de la première lecture Doc 3015/014 p. 6).

Par conséquent, le SDA ne peut se rallier à la position du demandeur concernant l'octroi du régime fiscal des droits d'auteur au sens de l'article 17, § 1, 5°, CIR 92, aux programmeurs concernés.

Cas 2 :

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

En effet, le demandeur considère que toutes les conditions reprises dans le nouveau régime sont remplies dans le chef des salariés qui bénéficiaient de l'ancienne décision anticipée.

Concernant l'activité proprement dite de la société, nous sommes en présence d'une activité de type « consultance ». La société est une entreprise qui délivre à d'autres entreprises ou organisations des avis, des conseils ou des recommandations sur ce qu'il convient de faire dans des situations multiples.

Dans le cadre de l'ancien régime des droits d'auteur, le SDA avait validé une rémunération en droits d'auteur correspondant à une fourchette située entre 2,5 et 3 % de l'enveloppe financière des salariés en fonction du profil de fonction concerné.

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

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

En effet, les conditions dites d'exploitation et de diffusion au public ne seront sauf cas exceptionnel plus rencontrées de manière simultanée. Il n'est par conséquent pas possible de valider un forfait global de droits d'auteur de 2,5 % à 3 % de l'enveloppe financière, le demandeur étant dans l'impossibilité de démontrer le respect simultané de ces deux nouvelles conditions.

Dès lors, le nouveau régime des droits d'auteur repris à l'article 17, §1^{er}, 5° CIR 92 ne peut être appliqué à la situation présentée par le demandeur.

7.1.2 RÉMUNÉRATIONS

Cas 1 :

Le demandeur est une société qui a pour objet l'entretien et la réparation d'appareils électroménagers et propose aux entreprises d'offrir à leur personnel de compenser l'augmentation de la consommation énergétique due au télétravail par la prise en charge par l'employeur de la réparation, du remplacement pendant la panne, de l'entretien annuel ainsi que du rachat des équipements irréparables relatif au matériel ci-après :

- réfrigérateur ;
- four ;
- taque de cuisson ;
- lave-vaisselle ;
- hotte de cuisson.

Cette intervention auprès du personnel de l'entreprise aurait pour objectif de contribuer à réduire la consommation d'électricité et d'eau et donc de réduire l'impact carbone.

Le service proposé par le demandeur offrirait :

- au personnel de l'entreprise :
 - une plus grande sérénité du fait d'être rassuré quant au bon fonctionnement des appareils et d'être à l'abri de surprises quant au coût d'une réparation ;
 - de réduire la consommation énergétique en raison d'un entretien périodique ;
 - de jouir d'un espace de travail optimisé, propre et aménagé correctement pour sa performance ;
- à l'entreprise-employeur :
 - la possibilité de prendre en charge à moindre coût l'utilisation accrue par son personnel, précisément en raison du télétravail, des appareils électroménagers (frigo, four, taque, hotte...) ;
 - d'améliorer, tant au domicile qu'au bureau, l'assiduité du personnel débarrassé du stress dû à une panne et ne devant pas consacrer du temps à la recherche d'un réparateur ou d'une solution au problème rencontré ;
 - de participer de la sorte activement au bien-être de son personnel ;
 - de proposer au personnel une solution innovante en ligne avec la tendance du recyclage et de l'économie circulaire et de participer de la sorte à la réduction de l'impact carbone.

Ce service serait proposé au prix de YY € TTC par mois à l'entreprise-employeur, soit une facturation du service correspondant annuellement à 3 fois le montant d'ATN tel que déterminé de façon forfaitaire par le demandeur.

La question a été soumise au SDA de savoir si la prise en charge gratuitement par une société d'un ensemble de frais visant à compenser l'augmentation de la consommation énergétique due au télétravail (tels que décrits ci-dessus) pour les appareils domestiques utilisés à leur domicile par ses employés pouvait constituer, d'une part, une charge déductible réunissant les conditions de déductibilité de l'article 49 CIR 92 dans le chef de la société-employeur et d'autre part, un avantage de toute nature imposable déterminé de manière forfaitaire à XX EUR (montant largement inférieur au coût facturé à l'entreprise-employeur) dans le chef des employés bénéficiaires conformément aux articles 31, 2° et 36 du CIR 92.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, il ressort que la détermination de forfaits d'ATN imposables étant définies limitativement à l'article 18 de l'AR CIR 92, et que le cas soumis au SDA concernant une catégorie d'ATN non visée par cet article, le principe de l'article 36, § 1 du CIR 92 selon lequel « *les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire* » trouve à s'appliquer en l'espèce, de sorte qu'une estimation forfaitaire est exclue en l'espèce.

Cas 2 :

La question a été soumise au SDA de savoir si les indemnités forfaitaires de défraiement octroyées aux bénévoles intégrés dans une SA relèvent du régime fiscal des indemnités dans le cadre d'activités bénévoles tel que défini dans la circulaire n° Ci.RH.241/509.803 du 5 mars 1999, de sorte que ces indemnités sont considérées comme non imposables moyennant le respect de certaines conditions.

Selon cette circulaire et ses addendas, la personne pour laquelle l'activité est exercée ne peut être une personne morale se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif. Les personnes morales qui le font et qui sont assujetties à l'impôt des sociétés sont exclues de l'application de la circulaire.

Une exception a été introduite par le 27^{ème} addendum à la Ci.RH.241/509.803 du 5 mars 1999 comme publié le 03.01.2023 qui dispose que les asbl qui se livrent à des opérations à caractère lucratif, et qui sont assujetties à l'impôt des sociétés, peuvent toutefois être considérées comme une personne pour compte de laquelle l'activité est exercée au sens de la circulaire relative au régime fiscal des indemnités pour activités bénévoles du 05.03.1999. Bien entendu, l'asbl doit poursuivre un but désintéressé et il ne peut y avoir aucun enrichissement des membres.

Le cas soumis au SDA concerne une SA. Une SA est une société de capitaux dont l'objectif est de poursuivre les bénéfices afin de pouvoir les distribuer à ses actionnaires. La SA ne peut donc pas être considérée comme une personne pour compte de laquelle l'activité est exercée au sens de la circulaire relative au régime fiscal des indemnités pour activités bénévoles du 05.03.1999, même après l'entrée en vigueur du 27^{ème} addendum.

Cas 3 :

Le demandeur souhaite commercialiser un système d'abonnement, par lequel un engagement est pris avec les clients-employeurs concernant la « marchandise » de l'employeur, qui sera ensuite proposé à leurs travailleurs.

À la demande du client-employeur, le demandeur conçoit ensuite des collections de vêtements qui peuvent être constitués de vêtements décontractés tels qu'un t-shirt, un pull, ... et/ou des vêtements de sport tels qu'un maillot de sport, un short de cyclisme, etc. tous pourvus de la marque du client-employeur participant. L'objectif est que le nom et/ou le logo et/ou le slogan de l'entreprise soient apposés de manière lisible sur le vêtement.

Les vêtements sont de qualité et peuvent être portés quotidiennement par les travailleurs. En l'espèce, il ne s'agit pas de vêtements professionnels spécifiques.

Le client-employeur paie un abonnement mensuel fixe par travailleur au demandeur ; ce montant constitue un coût global. Le travailleur peut ensuite choisir les vêtements souhaités via l'abonnement dans une boutique en ligne personnalisée conçue pour le client-employeur. Le montant des achats de vêtements est plafonné à x euros par mois et par travailleur.

Conformément à l'article 38/33 du Com.IR, ne peuvent être considérés comme des avantages sociaux :

- 8° l'indemnité d'habillement qu'un employeur accorde entre autres à ses employés en contact avec la clientèle ;
- 9° les chèques-cadeaux, chèques-surprises et chèques-culture qui ne répondent pas aux conditions prévues au 38/27, 23°, ainsi que tous les autres chèques, bons, etc., quelles qu'en soient la qualification et les modalités de détermination et d'octroi (médi-chèques, chèques-forme, chèques-vacances, chèques-voyages, chèques-vêtements, bons d'achat, etc.).

Dès lors, compte tenu de l'usage privé des vêtements (vêtements professionnels non spécifiques) et du prix non négligeable des abonnements, le SDA considère que les travailleurs bénéficient d'un avantage réel qui ne peut être obtenu que par le biais et dans le cadre de leur activité professionnelle. Un avantage de toute nature imposable (égal au montant facturé par le demandeur à l'employeur) doit être retenu dans le chef des travailleurs. Le fait que le logo soit mentionné n'y change rien.

Cas 4 :

Par la mise en place de Plans « Cafétéria », certaines sociétés établies en Belgique entendent se positionner comme des employeurs de choix et créer davantage de valeur ajoutée pour leurs travailleurs concernés en leur offrant un package salarial moderne et flexible.

Cette flexibilité permettra à chaque travailleur concerné d'adapter son package salarial de manière à tenir compte de ses besoins et de ses souhaits selon la fonction qu'il exerce mais aussi selon la génération à laquelle il appartient, sa situation familiale et l'équilibre qu'il cherche entre sa vie professionnelle et sa vie privée.

Les avantages prévus par certains plans « Cafétéria » subissent leur régime fiscal propre, sur la base des dispositions fiscales habituelles en la matière.

Le SDA est interrogé sur le traitement fiscal relatif à l'octroi de nouveaux avantages proposés aux travailleurs en vue de les intégrer dans un Plan « Cafétéria », à savoir :

1. Installation d'un ventilateur/système d'air conditionné dans le cadre d'un aménagement de bureau à domicile (régime de télétravail) ;
2. Mise à disposition d'une Smart TV en tant qu'accessoire de matériels ICT.

En l'espèce, le SDA confirme que la mise à disposition et l'installation d'un ventilateur/système d'air conditionné dans un espace privatif au domicile des travailleurs doivent être imposées dans le chef des bénéficiaires à leur valeur réelle conformément à l'article 36, §1^{er} du CIR 92 qui précise que *les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire* »).

Le SDA confirme par ailleurs qu'une Smart TV ne peut pas être considérée comme un accessoire ICT de faible valeur. De plus, une Smart TV peut également être utilisée indépendamment d'un appareil ICT mis à disposition par l'employeur. Les Smart TV mises à disposition doivent par conséquent être imposées dans le chef des bénéficiaires à leur valeur réelle conformément à l'article 36, §1^{er} du CIR 92.

Cas 5 :

Le demandeur qui travaille depuis de nombreuses années au sein de la même entreprise et qui est en litige avec celle-ci, a fait l'objet de diverses procédures disciplinaires et a finalement été licencié. L'employeur qui refuse de réintégrer son employé souhaite négocier son départ et le retrait des procédures.

Dans le cadre de cette négociation, sont prévues, d'une part une compensation pour la rupture immédiate et anticipée de la relation de travail et d'autre part, une compensation pour la perte de revenus liée à sa pension. Le demandeur estime par ailleurs qu'il a subi des multiples dommages moraux et matériels qui devraient, selon lui, être considérés comme distincts du dommage que la seule indemnité de dédit vise à réparer. Par conséquent, il estime que l'indemnité spécifique liée à ce dommage moral devrait être exclue de la notion de rémunération et donc être exonérée d'impôt.

Le demandeur interroge le SDA pour connaître le traitement fiscal qui serait donné aux différents types d'indemnités qui seront perçues à la suite de la rupture de sa relation de travail.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, il s'avère que pour déterminer le régime fiscal applicable à l'indemnité qui sera perçue, il convient d'apprécier les circonstances dans lesquelles le paiement de l'indemnité est obtenu.

Eu égard aux termes mêmes des articles 30, 1°, et 31, al. 1^{er} et al.2,3°, CIR 92, les indemnités obtenues en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail constituent des rémunérations de travailleurs, quels que soient le débiteur, la qualification, la cause et les modalités de détermination et d'octroi.

Par conséquent, nonobstant le fait que ces indemnités soient qualifiées, en totalité ou en partie, d'indemnités pour dommage moral », elles constituent en principe des revenus imposables à titre de rémunérations de travailleurs.

La circulaire n° Co.RH.241/539.525 (AFER 12/2004) du 9 mars 2004 dispose cependant que les indemnités pour dommage moral allouées en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail, décidées par un tribunal ou une cour du travail, ne sont pas imposables. Pour des raisons d'équité, cette exonération doit également s'appliquer lorsque l'employeur étend l'indemnisation aux autres travailleurs qui ne sont pas allés en justice mais qui sont placés dans la même situation. La circulaire du 9 mars 2004 est complétée par 2 addenda du 5 mars 2011 et du 1^{er} août 2011.

A l'occasion de la question parlementaire orale n° P 139 posée par le Représentant Pierre-Yves JEHOLET en séance plénière de la Chambre du 18 décembre 2003 sur le « statut fiscal des indemnités perçues par les travailleurs », le Ministre des Finances a été amené à préciser que lorsqu'un tribunal ou une cour du travail décide d'allouer pour un cas précis une indemnité pour dommage moral suite à une faute commise par l'employeur en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail, cette indemnité n'est pas imposable, par dérogation aux articles 30, 1° et 31, alinéa 1^{er} et alinéa 2, 3°, CIR 92.

Compte tenu des termes généraux de l'article 31, alinéa 2, 3°, CIR 92, en vertu duquel toutes les indemnités obtenues par un travailleur en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail constituent des rémunérations imposables, les indemnités pour dommage moral non imposables qui sont visées à l'alinéa précédent sont celles qui sont accordées par un tribunal ou une cour du travail lorsque le travailleur a démontré que l'employeur a commis une faute, non par la rupture du contrat de travail mais lors de la rupture et que cette faute a causé un dommage personnel individualisé qui n'est pas compensé par le délai de préavis ni par le paiement d'une ou de plusieurs indemnités qui sont prévues par le droit du travail en général (législation sur les contrats de travail, convention collective de travail, contrat de travail, etc.). Ceci implique que seules les indemnités spécifiques dont le paiement résulte d'une décision prise par un tribunal ou une cour du travail en vue de réparer un dommage moral personnel individualisé et dont le montant a été déterminé, spécifiquement compte tenu de ce dommage, par ce tribunal ou cette cour du travail et non en application du droit du travail précité, peuvent être considérées comme des indemnités pour dommage moral non imposables au sens de l'alinéa précédent.

Le SDA constate que :

- l'indemnité trouve indéniablement sa source dans la relation professionnelle entre l'employeur et le demandeur ;
- il n'est pas démontré que l'indemnité couvrirait en partie un préjudice moral ;
- l'on ne connaît ni la partie ni le montant qui serait lié au dommage moral subi suite à une faute commise par l'employeur en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail ;
- l'indemnisation ne trouve pas sa source dans une décision judiciaire visant à dédommager le travailleur d'un dommage moral causé par l'employeur mais résulte d'une négociation entre l'employeur et le demandeur.

Par conséquent, le SDA estime que l'indemnité de l'espèce répare un préjudice d'ordre professionnel et constitue une rémunération imposable en vertu des articles 30, 1° et 31, alinéa 1^{er} et alinéa 2, 3°, CIR 92.

Cas 6 :

La question posée vise à obtenir la confirmation que :

- le paiement du solde des heures impayées à récupérer, accumulées sur plusieurs années, peut être considéré comme une rémunération imposable distinctement et entre ainsi dans le champ d'application de l'article 171, 5°, b), du CIR 92) ;

- l'augmentation du montant des heures supplémentaires à récupérer avec intérêts conformément à la loi du 5 mai 1865 relative au prêt à intérêt tombe également dans le champ d'application de l'article 171, 5°, b), du CIR 92.

Le paiement sera effectué à la demande du travailleur, à l'exception du solde éventuel qui sera versé au plus tard au cours de l'année xxxx.

Sur le plan fiscal, le paiement des heures supplémentaires impayées est considéré comme une rémunération imposable. Étant donné que le paiement a normalement lieu au cours de la période imposable durant laquelle le travailleur a lui-même choisi d'être payé (et au plus tard le xx.xx.xxxx), celui-ci est en principe imposable au taux progressif.

Ce n'est que si les paiements demandés ont lieu par le fait d'une autorité publique au cours d'une période imposable ultérieure à celle au cours de laquelle ces rémunérations auraient dû être payées selon la date de versement prévue, que ces heures supplémentaires payées peuvent être considérées comme des rémunérations imposables distinctement au sens de l'article 171, 5°, b) du CIR 92.

La question parlementaire n° 525 posée par Monsieur Jef Van den Bergh le 22 juillet 2013 traite d'une question similaire concernant la dernière fiche de salaire des travailleurs pensionnés de Bpost sur laquelle figurent le paiement du solde des congés et le repos non accordé à payer. La réponse précise que les rémunérations concernées doivent être considérées comme des rémunérations ordinaires et non comme des arriérés.

Par conséquent, la question relative aux intérêts est sans objet.

7.1.3. FRAIS PROFESSIONNELS

Cas 1 :

Le demandeur, assujetti à l'impôt des personnes physiques, est en recherche active d'emploi. Il a perdu son ancien emploi en juin 2022 après 15 ans d'activité au sein d'une banque belge.

Le demandeur a entamé en novembre 2022 une formation d'Executive Master of Business Administration (EMBA) dans un Haute Ecole située en Belgique. Il est demandé au SDA de confirmer que les coûts relatifs à cette formation constituent des frais professionnels (en vertu de l'article 49 du CIR 92), et ce dès l'exercice d'imposition 2023.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, il ressort que le numéro 52/209 du Com.I.R. 92 dispose que : « *Le caractère professionnel -ou personnel- des dépenses exposées par un contribuable pour participer à des cours, stages ou séminaires (par ex. droit d'inscription, droit de participation aux examens, frais de déplacements, livres, syllabus...) est fonction du rapport existant entre ces dépenses et l'activité professionnelle telle qu'elle est exercée par l'intéressé à l'époque des faits.*

Il convient, en effet, de faire une distinction selon qu'il s'agit de frais de cours, stages ou séminaires :

- *ayant un rapport direct avec l'activité professionnelle exercée par l'intéressé à l'époque où les cours sont suivis et qui sont nécessités par l'évolution de la technique de cette activité : de tels frais peuvent être déduits à titre de frais professionnels ;*
- *en rapport avec une branche indépendante ou une nouvelle activité professionnelle : ces frais ne sont pas déductibles car ils doivent être rangés parmi les dépenses ayant un caractère personnel, visées à l'art. 53, 1° du CIR 92 ».*

Dès lors que la formation telle que définie par le demandeur a pour but d'accéder à une nouvelle activité professionnelle en permettant à celui-ci d'acquérir et de développer de nouvelles aptitudes, le SDA est d'avis que les frais liés à la formation envisagée ne peuvent pas être considérés comme des frais professionnels déductibles.

Cas 2 :

Il a été demandé au SDA si les frais de dentisterie (relatifs au placement d'implants dentaires) pouvaient être considérés comme des frais professionnels déductibles à l'impôt des personnes physiques au sens de l'article 49 du CIR 92.

Le demandeur souffre de problèmes dentaires depuis des années. Par le passé, il s'est fait poser des prothèses dentaires classiques. Ces prothèses lui causaient des désagréments, et il a reçu des remarques concernant le soin accordé à sa présentation. À terme, les prothèses pourraient aussi lui causer des déformations du visage, ce qui renforcerait encore l'effet négatif.

Pour l'exercice de sa profession, il est important que le demandeur présente une apparence correcte. Le demandeur envisage de se faire poser des implants dentaires. Il souhaite qualifier une partie de ces coûts comme frais professionnels déductibles.

Dans sa demande, le demandeur fait référence à la question parlementaire orale n°9813 posée par Monsieur Tommelein en date du 25 janvier 2006 sur les interventions de chirurgie esthétique. Ces dernières sont habituellement considérées comme des dépenses à caractère personnel, comme visées à l'article 53 du CIR 92. Des circonstances spécifiques permettent de déroger à cette règle générale. Il doit alors être démontré que l'intervention chirurgicale est nécessaire pour l'exercice de la profession, et que cette profession est également la cause de cette intervention chirurgicale.

Dans le cas d'espèce, le demandeur ne peut établir de lien de causalité entre sa profession et l'intervention chirurgicale de dentisterie.

Cas 3 :

Le demandeur (Monsieur X) souhaite inscrire les frais supportés dans le cadre d'un master suivi dans une école de commerce étrangère (formation MSc in Strategy & Consulting) dans sa déclaration d'impôt sous la rubrique « frais professionnels ».

Le demandeur souhaite donc que le SDA lui indique si les frais d'étude et les dépenses y afférentes peuvent être considérés comme des frais professionnels déductibles conformément aux dispositions de l'article 49 du CIR 92.

Pendant de nombreuses années, X a travaillé comme étudiant auprès des entreprises opérationnelles Y et Z. Le père du demandeur est gérant de ces sociétés. Depuis quelques années, il y travaille par le biais de son entreprise individuelle. Il facture ses services aux deux sociétés via son entreprise individuelle.

Sa fonction actuelle au sein des sociétés opérationnelles peut être résumée comme suit : étude de marché, analyses, carrière stratégique, due diligence, transformation numérique, gestion des données, marchés publics, gestion de projet et vente de marchandises.

Le demandeur a terminé son bachelier « International Business Management » en 2022. Il a ensuite entamé des études de master à temps plein à l'étranger.

Cette formation se concentre sur les techniques de « stratégie » en quatre étapes :

- conception d'une stratégie ;
- mise en œuvre d'une stratégie ;
- stratégie dans un contexte international ;
- stage et thèse.

Les compétences nécessaires au demandeur dans le cadre de ses activités professionnelles peuvent être résumées comme suit :

- rédaction et présentation de stratégies potentielles ;
- collecte et interprétation de données ;

- établissement de liens entre les départements et amélioration de l'efficacité des processus ;
- communication avec le dirigeant de chaque département ;
- modélisation des processus.

Le demandeur souligne le fait que les cours faisant partie du master sont fortement semblables aux tâches qu'il doit remplir au sein des sociétés opérationnelles.

Il est ressorti de l'examen du SDA que le demandeur était entre-temps également actif dans une autre entreprise qui n'est pas liée aux entreprises Y et Z.

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

Le SDA conclut qu'il s'agit en l'espèce de frais d'études en vue de l'obtention d'un diplôme de master (frais non déductibles ayant un caractère privé (article 53, 1° du CIR 92) et non de frais déductibles supportés dans le cadre ou en fonction de l'activité professionnelle actuelle.

Cas 4 :

Le demandeur (Monsieur X) est salarié et vit en cohabitation légale avec Madame Y qui est également salariée.

Tous deux envisagent l'achat d'une habitation mitoyenne à leur domicile en vue d'y installer, pour Monsieur X, un espace professionnel pour y exercer son activité régulière de salarié.

Le bien immobilier concerné comprend 2 chambres, une pièce de vie entièrement ouverte (salon/salle à manger/cuisine), une pièce d'eau, un WC séparé, un espace technique, des combles éventuellement aménageables, un garage et un espace jardin.

L'achat va être financé par emprunt hypothécaire à hauteur de 80 % du prix d'achat (hors frais) et le bien immobilier sera destiné, selon le demandeur, à être affecté, exclusivement et dans sa totalité, à son activité professionnelle de salarié.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que :

- les charges inhérentes à l'acquisition du bien immobilier, à savoir les amortissements relatifs au prix d'acquisition, les frais d'acquisition, les frais de financement, le précompte immobilier, la taxe communale et l'assurance incendie constituent des frais réels professionnels déductibles dans son chef, et ce à hauteur de 100 % conformément à l'article 49 du CIR 92 ;
- en ce qui concerne les frais d'achats accessoires (frais de notaire, les droits d'enregistrement et autres droits analogues et assimilés, les frais d'hypothèque, les frais de financement), l'intégralité des frais puissent être amortis pendant la période imposable au cours de laquelle ils ont été exposés ;
- la perte engendrée par la réduction de moitié des droits de tirage du chèque-habitat wallon (ci-après « CHW ») pour les 2 cohabitants concernés, peut être reprise à titre de frais professionnels déductibles dans le seul chef du travailleur salarié qui occupe le bâtiment conformément à l'article 49 du CIR 92.

Par ailleurs, le demandeur précise que le (télé)travail s'effectuera dans la pièce de vie ouverte, que la cuisine sera utilisée comme appoint occasionnel, et qu'une chambre sera utilisée à titre de bibliothèque et/ou espace pour les différents documents professionnels (dossiers, supports légaux, matériel d'impression...).

Quant au régime de la cohabitation légale, le demandeur estime que la déductibilité du bien susmentionné porte bel et bien sur la totalité du bâtiment (tel que détenu ensemble par les deux cohabitants légaux), et ce sans limitation possible à concurrence de la part indivis pour moitié de chaque cohabitant légal dans la propriété.

Eu égard aux termes mêmes de l'article 49 CIR 92, sont déductibles à titre de frais professionnels ; les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants.

Par conséquent, il appartient au contribuable de démontrer que les frais se rattachent à l'exercice de son activité professionnelle et que ceux-ci sont exposés intégralement (à 100 %) à son activité professionnelle.

Il ressort de l'analyse réalisée par le SDA que le demandeur n'est pas en mesure de démontrer l'usage professionnel et l'affectation professionnelle du bien immobilier concerné.

Le bien immobilier concerné est une maison unifamiliale comprenant 2 chambres, une pièce de vie entièrement ouverte avec salon/salle à manger/cuisine, une pièce d'eau, un WC séparé, un espace technique, des combles, un garage et un espace jardin. Il est manifeste que l'intégralité de l'immobilier ne servira pas uniquement de « bureau » et qu'il y aurait également lieu de déterminer une « quotité professionnelle » réaliste pour la partie professionnelle.

De plus, le bâtiment appartient à deux partenaires cohabitant légalement qui en sont propriétaires chacun pour moitié. Si l'un des partenaires utilise le bâtiment à concurrence de 50 % pour son activité professionnelle, il ne peut déduire au maximum que 25 % au titre de frais professionnels (Question parlementaire orale n° 12453 de monsieur Luk Van Biesen du 06.07.2016).

En ce qui concerne les frais accessoires liés à l'achat de l'immobilier, le même raisonnement doit s'appliquer et il ne peut être question de les déduire intégralement.

Il existe des conditions strictes pour pouvoir bénéficier du droit de tirage pendant 20 ans. En effet, si le contribuable devient propriétaire d'une deuxième habitation pendant les 9 périodes imposables qui suivent l'année dans laquelle les conditions d'obtention de la réduction d'impôt sont remplies, le montant de la réduction est diminué de moitié de manière définitive. Il ne faut toutefois pas tenir compte des autres habitations dont le contribuable est devenu plein propriétaire en copropriété, nu-propriétaire ou usufruitier par héritage ou donation ainsi que les autres habitations données en location par l'intermédiaire d'une agence immobilière sociale ou d'une société de logement de service public. L'avantage est donc définitivement perdu comme le prévoit la loi et il n'est pas possible ni prévu de récupérer ces avantages via un autre moyen (frais professionnels).

De ce qui précède, le SDA estime que la thèse du demandeur ne peut être suivie en l'espèce.

7.1.4. QUALIFICATIONS DES PLUS-VALUES SUR ACTIONS

Cas 1 :

La société X SRL a été créée il y a plusieurs années à partir de la scission d'une autre société. X SRL possède un certain nombre d'immobiliers qui sont loués à des tiers. Les actions de X SRL sont détenues par le demandeur.

Compte tenu de son âge, le demandeur souhaite vendre 50 % de ses actions X SRL à la société de son fils, qui doit encore être constituée, et 50 % à la société de sa fille, qui doit encore être constituée.

X SRL a une créance portée en compte courant du demandeur de plus de 1 million d'euros.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation du fait que la vente planifiée des actions de X SRL peut être qualifiée d'opération de gestion normale d'un patrimoine privé au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 9°, premier tiret du CIR 92.

Dans le cadre d'une vente d'actions, le SDA estime qu'il convient de considérer les créances détenues par une 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.

Par conséquent, la créance sur compte courant que X SRL détient sur le demandeur doit être distribuée sous forme de dividende à ce dernier, avant la vente prévue. Dans le cas contraire, un dividende imposable sera converti en une plus-value sur actions exonérée.

Cas 2 :

Le demandeur est actif dans le secteur immobilier via différentes sociétés.

Le demandeur détient 100 % des actions de la société holding X. En outre, il détient 70 % des actions des sociétés Y (société de développement de projet) et Z (banque foncière). Les 30 % restants de Y et Z appartiennent à son associé.

Cet associé va cesser ses activités et vendre ses participations de 30 % dans Y et Z à la société holding X.

Le demandeur souhaite également vendre ses participations de 70 % dans Y et Z à la société holding X, afin que toutes les actions de Y et Z soient centralisées dans X. Il souhaite que ces ventes soient considérées comme des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé.

Le transfert par le demandeur de ses participations dans Y et Z à sa holding propre X, peut également être réalisé via un apport des actions Y et Z dans X, ce qui permettrait d'atteindre le même résultat qu'une vente. Le SDA estime dès lors que ces ventes ne s'inscrivent pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé et que les plus-values ainsi réalisées sont imposables à titre de revenu divers.

Cas 3 :

Le demandeur détient des participations dans plusieurs sociétés.

Le demandeur détient ainsi la quasi-totalité des actions de la société X, et ce depuis plus de 20 ans.

Suite au rachat des participations de ses frères dans les sociétés du groupe, il a fondé il y a quelques années la société F, dont il détient également la quasi-totalité des actions.

Afin de simplifier la structure du groupe, le demandeur souhaite centraliser toutes ses actions dans la société F. À cette fin, le demandeur souhaite vendre ses actions de la société X à la société F et souhaite savoir s'il s'agit d'une opération normale de gestion d'un patrimoine privé, afin que la plus-value ne soit pas imposable au titre de revenus divers conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 9°, 1^{er} tiret, CIR 92.

Le demandeur préfère une vente à un apport parce qu' (i) un apport révélerait qu'il était actionnaire tant de la société X que de la société F depuis longtemps et (ii) une vente lui permettrait d'obtenir un crédit à long terme qui pourrait être utilisé pour investir dans la croissance future du groupe. Le crédit obtenu ne serait donc pas utilisé pour payer le prix de vente à C (qui resterait donc comptabilisé en compte courant), mais plutôt pour continuer à investir dans le groupe.

Le SDA estime toutefois que le même résultat peut être obtenu par un apport des actions de la société X à la société F au lieu d'une vente et que la vente ne peut donc pas être considérée comme une opération normale de gestion du patrimoine privé.

Cas 4 :

La demandeuse détient la totalité des actions de la SRL X qui est sa société holding, de gestion et patrimoniale. En outre, elle détient une participation minoritaire dans la SA Y, une société d'exploitation. La SRL X détient également une faible participation directe dans la SA Y.

Dans le cadre d'une opération de centralisation, la demandeuse souhaite vendre ses actions de la SA Y à la SRL X. En parallèle à la centralisation, l'objectif est également d'apurer la dette en compte courant que la demandeuse a contracté vis-à-vis de la SRL X avec la créance qu'elle aura sur la SRL X à la suite de la vente de ses actions de la SA Y.

Le SDA est d'avis que la vente ne peut être considérée comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, étant donné qu'un apport des actions de la SA Y à la SRL X mènerait au même résultat. De plus, le but de l'opération est l'apurement de la dette du compte courant que la demandeuse a contracté vis-à-vis de la SRL X. Quand bien même le SDA donnerait une évaluation positive à la demande de la vente envisagée, quod non, la dette en compte courant devrait être apurée avant l'opération sous forme de distribution de dividende, le SDA considère en effet que les fonds qui ont été prêtés à la demandeuse via le compte courant doivent être considérés comme des liquidités excédentaires.

Cas 5 :

Les demandeurs, un couple marié, sont actifs dans l'Horeca par la SA X à travers laquelle ils exploitent divers établissements en Belgique et à l'étranger. Les demandeurs sont les uniques actionnaires de la SA X, constituée il y a 25 ans. Après la constitution, une augmentation de capital a eu lieu par divers apports en nature d'actions ou de parts.

En outre, les demandeurs sont les actionnaires uniques de la SRL Y, constituée il y a dix ans à la suite d'une scission de la SA X, par laquelle les éléments de l'actif et du passif, qui figuraient au bilan de la SA X et qui concernaient les activités de son établissement stable Z à l'étranger, ont été apportés dans la SRL Y.

Les demandeurs détiennent leurs actions ou parts selon un rapport de 60 %/40 % tant dans la SA X que dans la SRL Y.

Les demandeurs souhaitent vendre à la SA X soit toutes leurs actions ou parts de la SRL Y, soit 20 % de celles-ci, en vue d'organiser la structure du groupe de la manière la plus efficace et la plus simple.

Le montant de la vente serait totalement financé par un prêt bancaire. Les demandeurs ont également pour objectif de remettre le prix de cession à la disposition de la SA X à travers leur compte courant.

La centralisation de toutes les « sociétés horeca » dans la SA X permettra à l'avenir de faire remonter les liquidités de certaines filiales qui pourront être utilisées dans le cadre du financement des investissements (futurs) nécessaires dans d'autres filiales.

La SRL Y peut également être déplacée sous la SA X au moyen d'un apport des actions ou parts de la SRL Y dans la SA X, ce qui entraîne le même résultat qu'une vente. En outre, le montant de la vente, qui est financé par un prêt bancaire, est remis à la disposition de la SA X par les actionnaires pour des investissements futurs au sein de la SA X. Il peut en être conclu que l'objectif ultime de la vente des actions ou parts de la SRL Y à la SA X est l'obtention d'un crédit bancaire pour des financements futurs au sein de la SA X. Le SDA est dès lors d'avis que la vente envisagée ne constitue pas une opération de gestion normale d'un patrimoine privé et que la plus-value est, par conséquent, imposable au titre de revenus divers.

7.1.5. QUALIFICATIONS DES PLUS-VALUES SUR CRYPTO-MONNAIES

Cas :

Le demandeur a vendu il y a quelques années l'ensemble de son portefeuille d'actions et a ensuite acheté des cryptomonnaies pour un montant très élevé grâce au produit de cette vente. Entre-temps, la valeur du portefeuille de cryptomonnaies a sérieusement chuté. Vu les baisses de valeur, le demandeur continue d'acheter des cryptomonnaies supplémentaires chaque mois.

Le demandeur a investi plus de la moitié de son patrimoine mobilier total dans les cryptomonnaies, en ce compris l'héritage de ses parents.

Le demandeur souhaite connaître la qualification fiscale des plus-values futures qu'il réaliserait lors de la vente de ses cryptomonnaies.

Le SDA est d'avis qu'en l'espèce, il n'est pas question d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé et que, par conséquent, les plus-values sont imposables au titre de revenus divers, compte tenu du montant élevé qui a été investi dans les cryptomonnaies, ce dernier représentant de surcroît plus de la moitié du patrimoine mobilier du demandeur.

7.1.6. PRIX DE TRANSFERT

Cas 1 :

La société X est responsable de la vente et de la distribution des produits du groupe sur les marchés belge et luxembourgeois. La société X a été qualifiée de distributeur présentant un profil de risque et de fonction limitée, qui exerce des activités commerciales au profit de sa société affiliée néerlandaise Y. X appliquera une marge bénéficiaire aux biens qu'elle achète à Y pour les revendre, ce qui devrait lui permettre de réaliser une marge opérationnelle conforme au marché de x % sur les ventes.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que la méthode de rémunération proposée pour les activités de vente de X ne donnera pas lieu à l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole conformément à l'article 26, CIR 92 ni à l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole tel que visé aux articles 79 et 206/3, CIR 92, et que la méthode de rémunération proposée pour les activités de vente est conforme au marché au sens de l'article 185, § 2, CIR 92.

Le demandeur a proposé de prendre, comme base de calcul de la marge opérationnelle, x % des ventes nettes, c.-à-d. les ventes totales, diminuées des réductions de toutes sortes, soit également l'escompte pour paiement comptant. Ce principe serait appliqué de manière cohérente au sein du groupe. Ce calcul est effectué de la même manière depuis plusieurs années et a également déjà été examiné dans plusieurs pays, sans que ce principe fasse l'objet d'aucune remarque.

Le SDA n'était pas d'accord avec cela et estimait que, lors du calcul de la marge opérationnelle, il ne devait pas être tenu compte de l'escompte pour paiement comptant accordé par la division commerciale de X à ses clients, en ne déduisant pas cet escompte du chiffre d'affaires. Le SDA estimait que la marge devait être calculée sur le chiffre d'affaires avant déduction de l'escompte pour paiement comptant.

Cas 2 :

La société belge X est le siège opérationnel du groupe et est responsable du développement de la stratégie pour tout le groupe, ainsi que du suivi et du soutien de sa bonne mise en œuvre. En raison de la nature opérationnelle des activités des entités locales du groupe, ces sociétés locales du groupe seront rémunérées sur la base d'une marge opérationnelle (« MO ») sur le chiffre d'affaires réalisé, conforme au marché.

Les calculs, dans le cadre du modèle de prix de transfert proposé, seront effectués au niveau de l'entité juridique, et ce, sur la base des chiffres des rapports de gestion dans les IFRS. À cet égard, X propose de neutraliser l'impact de la norme IFRS 16 en ce qui concerne la détermination de l'EBIT pertinent des sociétés locales.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que la méthode de rémunération proposée pour les activités locales des entités du groupe ne donnera pas lieu à l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole conformément à l'article 26, CIR 92 ni à l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole telle que visée aux articles 79 et 206/3, CIR 92, et que la méthode de rémunération proposée est conforme au marché au sens de l'article 185, § 2, CIR 92.

Le SDA est conscient du cadre international dans lequel le candidat opère. Il convient toutefois d'éviter d'éventuels décalages dans le temps et des différences avec les comptes utilisés pour déterminer la base imposable. Le SDA n'est pas d'accord avec le fait que les chiffres IFRS soient utilisés pour l'application de la politique TP.

Cas 3 :

X est une joint-venture nouvellement constituée entre des entreprises, à savoir le groupe A et le groupe B, dont les deux partenaires de joint-venture détiennent 50 % des parts.

X sera elle-même responsable des activités qui lui sont attribuées. Pour pouvoir effectuer ces activités, le personnel qualifié nécessaire sera engagé au niveau de X.

En outre, X sera responsable de la prise en charge des principaux risques liés à l'activité, tels que (a) le risque de marché, (b) le risque de prix, (c) le risque opérationnel, par exemple, et (d) le risque de budget relatif aux volumes prévus, à l'efficacité des activités, etc.

X agira en tant qu'entité à part entière (*fully-fledged*) qui aura l'entière responsabilité des P&L et fonctionnera de manière relativement indépendante. Cependant, pour la mise en place, le développement et l'extension ultérieure des activités qui lui sont attribuées, X dépend plutôt des partenaires de joint-venture, à savoir A et B, car ils ont des moyens financiers suffisamment importants pour pouvoir supporter les investissements d'infrastructure requis et sont également prêts à s'engager financièrement en raison des opportunités et des possibilités économiques découlant de la constitution de X. X n'a pas la capacité précitée en matière de capital et de fonds et ne peut donc l'obtenir de manière indépendante. Ainsi, toute intervention des actionnaires est principalement de nature financière (en ce qui concerne les investissements) et plutôt occasionnelle au moyen de services stratégiques/de management fournis à X.

Par conséquent, le demandeur envisage l'application d'un *cost sharing/contribution mechanism*, suivi par un *profit sharing mechanism*, à l'égard des deux actionnaires A et B. La contribution précitée sera identique à l'égard des deux actionnaires, à savoir 50 %, conformément à leur participation dans X.

Dans un contexte de tiers, il semble logique au demandeur que les parties qui supportent les frais de démarrage et les pertes initiales sur la base des fonctions exercées et des risques supportés, à savoir A et B, puissent apurer ces pertes dans une phase ultérieure sur la base du bénéfice réalisé au niveau de X (c'est-à-dire le *profit sharing*), et ce, jusqu'à ce qu'un certain rendement conforme au marché soit atteint, à savoir un return on equity conforme au marché (c'est-à-dire le bénéfice net calculé par rapport aux capitaux propres).

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que le modèle opérationnel et la future méthode de prix de transfert de X, une joint-venture entre les deux entreprises, est conforme au marché en vertu des articles 26, 79, 185, § 2, a et 206/3, § 1er du CIR 92 et que l'indemnité payée par les partenaires de joint-venture est fiscalement déductible en vertu de l'article 49 du CIR 92.

Le demandeur a proposé X comme une entité à part entière (*fully-fledged*), mais en transférant les pertes de démarrage.

Le SDA n'était pas d'accord et estimait que X devait être considérée comme un commettant et les partenaires de joint-venture comme les financiers. En application des principes de l'OCDE (paragraphe 1.107 et suivants des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert), ces derniers, en tant que financiers du commettant, n'ont droit qu'à une rémunération (de routine) pour le financement fourni.

Bien que le demandeur ne les applique pas, le test peut être effectué avec la limitation de la déduction des intérêts. L'organisation relevant du droit des sociétés présentée au moyen d'une joint-venture est explicitement mentionnée dans la circulaire 2023/C/8 relative à la limitation de la déduction des intérêts, point 73 et suivants, dans laquelle elle est considérée comme une société « *stand alone* » pour la limitation de la déduction des intérêts qui doit appliquer les dispositions en matière de limitation de la déduction des intérêts sans tenir compte des sociétés exerçant un contrôle conjoint. De plus, la société qui est considérée comme un contribuable « *stand alone* », tombe en dehors du champ d'application de l'article 198/1, § 6, 14° du CIR 92. À cet égard, il convient de conclure que, lors d'un financement traditionnel, la limitation de la déduction des intérêts peut s'appliquer.

Par souci d'exhaustivité, il est fait référence à l'exclusion de la joint-venture X du régime de déduction des transferts intra-groupe, étant donné que les conditions de l'article 205/5, § 2, alinéa 6 du CIR 92 sur la participation directe ne sont pas remplies. En l'espèce, l'option telle que proposée par le demandeur pendant la période de démarrage et pour le montant des pertes de démarrage envisage le même résultat que dans le cas où une déduction des transferts intra-groupe pourrait être appliquée.

Cas 4 :

Le demandeur souhaite obtenir une décision anticipée qui confirme que :

- i. a rémunération envisagée des activités de Y SA ne donne pas lieu à un quelconque avantage anormal ou bénévole accordé et/ou reçu, tel que visé aux articles 185, § 2, a), 26, 79 et 206/3, CIR 92 dans le chef de X SA ou de Y SA ;
- ii. la rémunération à payer par X SA pour les activités de Y SA constitue des frais professionnels déductibles tels que visés à l'article 49, CIR 92 dans le chef de X SA ;
- iii. la rémunération que X SA recevra de Y SA pour la modification du modèle d'entreprise ne donne pas lieu à un quelconque avantage anormal ou bénévole accordé et/ou reçu, tel que visé aux articles précités, dans le chef de X SA ou de Y SA, et que la rémunération unique est également qualifiée de frais professionnels fiscalement déductibles au nom de Y SA.

En 2022, la structure de l'actionariat a été modifiée. La société holding opérationnelle Y, qui détient les intérêts dans X, a notamment été constituée. Préalablement aux modifications, X était qualifiée de principal.

Suite à la restructuration, le management exécutif serait transféré de X vers Y. Les demandeurs proposent comme méthode de prix de transfert un profit split selon lequel un peu plus de la moitié des bénéfices reste chez X et un peu moins de la moitié des bénéfices revient à Y. X reste l'entité de production la plus importante du groupe, détient tous les brevets et reste également le principal au sein du groupe.

Le SDA constate que dans la structure de rémunération proposée, les mêmes personnes (occupant certes des fonctions différentes) sont rémunérées plusieurs fois. Les rémunérations semblent être disproportionnées par rapport aux prestations à fournir par les personnes concernées. Cela signifierait de facto que les personnes concernées devraient être actives pendant une durée irréaliste.

En outre, la fonction essentielle d'une holding, à savoir fournir des capitaux et détenir la participation, est complètement ignorée. Suite à l'opération proposée, aucun dividende ne serait plus encaissé (ou un dividende très limité).

Sur la base des éléments avancés, le SDA conclut que l'opération proposée contient tous les éléments pour simuler un même résultat fiscal que le régime de transfert intra-groupe (tel que visé à l'article 205/5, CIR 92) via la méthode de prix de transfert modifiée.

Conformément à l'article 205/5, § 2, alinéa 3, CIR 92, l'application du régime du transfert intragroupe n'est en l'espèce pas encore possible en raison de la période de cinq ans. Cela pose des problèmes spécifiques à Y en raison des frais (management) et des charges financières présents.

Certes, le ministre a déclaré que le régime de consolidation proposé ne porte aucunement atteinte aux règles existantes en matière de prix de transfert entre les entreprises (*Doc. parl.* Chambre, 2017-18, DOC 54, no 3147/003, alinéa 1^{er}.) in fine). Toutefois, cela n'implique pas que les prix de transfert puissent être utilisés pour créer de facto un régime de transfert intragroupe, comme c'est le cas dans l'opération proposée. Le SDA estime qu'une telle opération relève également du champ d'application de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92.

Le SDA a indiqué que la proposition initiale de profit split ne peut être soutenue étant donné l'érosion de la fonction de holding (Y). En effet, il convient de ne pas perdre de vue la rémunération du capital. Le SDA adopte une approche cost-plus pour la rémunération du management exécutif (Y). Si les prestations fournies vont effectivement au-delà des prestations de routine et peuvent être isolées, une indemnité supplémentaire peut éventuellement être envisagée sur la base de paramètres liés aux bénéfices. Le demandeur a mis un terme au prefilling.

7.1.7. REVENUS MOBILIERS

Cas 1 :

Un fonds luxembourgeois, une SICAV-RAIF, est financé par des capitaux provenant exclusivement d'investisseurs (institutionnels). À son tour, le fonds détient toutes les actions ou parts d'une société luxembourgeoise, une S.à.r.l., qui gère les actifs du Fonds. Elle est financée par un (ou plusieurs) prêt(s) du fonds, et examine de manière autonome les projets économiquement et financièrement intéressants pour y (dés)investir via des capitaux ou des dettes de financement.

La société luxembourgeoise a réalisé un investissement dans une société belge, et a également accordé un prêt portant intérêt.

Il est demandé de confirmer qu'il est possible d'appliquer la renonciation à la perception du précompte mobilier concernant les paiements d'intérêts et de dividendes, et qu'il n'est pas question d'abus fiscal.

Si la société belge effectuait des paiements d'intérêts et de dividendes directement à une SICAV-RAIF, elle ne pourrait pas invoquer une renonciation à la perception du précompte mobilier.

Compte tenu de la double structure présente au Luxembourg, dans laquelle une société luxembourgeoise (soumise à l'impôt des sociétés) est placée sous une SICAV-RAIF (soumise uniquement à la taxe d'abonnement), le SDA estime que – au vu des éléments de fait – la société belge ne peut pas renoncer à la retenue du précompte mobilier sur les intérêts et les dividendes payés à la société luxembourgeoise.

Cas 2 :

Monsieur X a créé un certain nombre d'entreprises. Bien que des investisseurs tiers soient encore présents, monsieur X assume la gestion de ces entreprises. Les actions de monsieur X sont détenues par l'intermédiaire de sociétés, qui ont été constituées dans le cadre de la gestion de patrimoine et de la planification successorale.

Comme monsieur X approche de l'âge de la retraite, il souhaite renoncer à la gestion (en vue d'une vente ultérieure) et permettre à d'autres actionnaires, managers, conseillers et autres investisseurs de contribuer à la croissance des sociétés (en acquérant ou non des participations supplémentaires).

Dans ce contexte, une pricaf privée serait constituée. Les sociétés (appartenant à monsieur X) apportent de l'argent, que la pricaf peut utiliser pour racheter les participations existantes des sociétés-actionnaires. Les actions détenues par des personnes physiques seraient apportées en nature (à la valeur de marché). Un administrateur externe assurera la gestion de la pricaf. Au total, X (par l'intermédiaire des sociétés) détiendrait pratiquement toutes les actions de la pricaf.

L'apport en nature fait apparaître une réserve taxée dans la pricaf conformément à l'article 184, alinéa 4, du CIR 92.

Si la pricaf devait ensuite céder des participations, elle pourrait distribuer la plus-value sans précompte mobilier (article 106, §9 AR/CIR 92). La partie de la réserve constituée suite à l'apport dans la pricaf ne peut pas être distribuée à ce moment-là sans précompte mobilier. C'est dans ce contexte que la pricaf souhaite procéder à un rachat de ses propres actions.

Le demandeur souhaite notamment avoir la confirmation que le rachat de ses propres actions par la pricaf (qui doit être qualifiée de société d'investissement) ne constitue pas un abus fiscal.

Le Collège estime que, sur la base des faits exposés, la demande doit être évaluée négativement pour cause d'abus fiscal : un montage similaire peut être obtenu par une structure de holding plus simple, la pricaf privée n'est pas destinée à la structure présentée et le rachat n'est destiné qu'à éviter de devoir supporter les conséquences de l'opération.

7.1.8. TAXE CAÏMAN

Cas :

OPC privé non dédié, application de l'article 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o de l'AR du 18.12.2015.

Le Fonds X est un organisme de placement collectif alternatif privé dont les droits ne sont pas détenus par une personne ou plusieurs personnes liées entre elles (non dédié) et constitué sous la forme d'une société en commandite simple de droit luxembourgeois.

En tant que société en commandite simple luxembourgeoise et en vertu des dispositions légales luxembourgeoises, le Fonds X dispose de la personnalité juridique et n'est pas soumis à un impôt sur les revenus, ses revenus étant en principe imposés dans le chef des associés.

Le Fonds X qualifie de construction juridique au sens de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), al. 1^{er} du CIR 92. Toutefois, en vertu de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), al. 2 du CIR 92, étant établi dans un Etat qui fait partie de l'Espace économique européen, le Fonds X ne devrait cependant pas constituer une construction juridique sauf à être visé par les exceptions déterminées par le Roi.

La demande vise à obtenir la confirmation que le Fonds X n'est pas une construction juridique au sens de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b) du CIR 92 juncto article 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o de l'AR du 18.12.2015 d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), al. 2 du CIR 92 tel que modifié par l'AR du 21.11.2018 (ci-après, « AR EEE »).

Considérant que des organismes de placement non visés au 1^o, de l'article 1^{er}, al. 1^o de l'AR EEE puissent être visés au 2^o, le SDA estime qu'en tant que société dont les revenus sont imposés dans le chef des associés (entité hybride) visée à l'article 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o de l'AR EEE, le Fonds X qualifie de construction juridique (sous réserve de l'article 1^{er}, al. 2 et 3 de l'AR EEE).

7.1.9. IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Cas 1 :

Une famille (personnes physiques) souhaite créer une SICAV via une STAK.

Cela lui donnera accès à un marché d'instruments d'investissement qui en principe n'est pas directement accessible aux investisseurs privés. Par la création de la SICAV, une économie de coûts importante serait réalisée (plus de souscription à un compartiment d'une SICAV institutionnelle qui engendre des frais d'inscription et de gestion supplémentaires).

La SICAV serait inscrite sur la liste des organismes de placement collectif alternatifs institutionnels du SPF Finances, et la SICAV serait inscrite par la FSMA dans le registre des « investisseurs éligibles ».

Il est demandé de confirmer que la SICAV est soumise à l'article 185bis du CIR 92, et que l'ensemble des actes juridiques et opérations se justifient par d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344, § 1, du CIR 92.

Le demandeur explique ne pas avoir l'intention (ni le résultat de l'intention) de « défiscaliser » des revenus éventuels qui, si ces revenus étaient obtenus directement par des personnes physiques, seraient imposables. Par conséquent, le demandeur prend un certain nombre d'engagements, dont la distribution de dividendes avec perception du précompte mobilier, et l'application non systématique et/ou périodique d'un rachat d'actions propres.

La position intermédiaire de la STAK (en tant qu'« investisseur éligible ») vise à permettre aux personnes physiques de créer une SICAV. Toutefois, la SICAV n'agirait pas pour son propre compte au sens de l'article 3, 6°, de la loi OPCA. La SICAV ne pourra pas bénéficier de l'article 185bis du CIR 92.

Cas 2 :

La société X fait partie d'un groupe international. X fournit des services R&D sous contrat au commettant. Les coûts encourus par X sont facturés au commettant par le biais d'une rémunération « cost-plus » avec un mark-up de 10 % l'année où les dépenses sont encourues et donc pas l'année de l'amortissement sur les coûts capitalisés. Le commettant est le propriétaire des droits de propriété intellectuelle (« PI ») qui en résultent.

X inscrit à l'actif de son bilan les frais de R&D engagés dans le cadre de ces travaux en tant qu'immobilisations incorporelles. La société X souhaite appliquer le crédit d'impôt pour recherche et développement tel que prévu à l'article 289quater CIR 92 et suivants aux frais de R&D activés concernés.

Le SDA considère que l'application du crédit d'impôt pour recherche et développement est possible pour une entreprise fournissant des services R&D sous contrat. Le fait que la société X n'ait pas la propriété juridique/économique des droits de propriété intellectuelle (« PI ») développés, et ne puisse donc pas les exploiter, ne constitue pas un obstacle à l'activation dans le chef de X. À l'occasion des activités menées, X peut en effet également développer un savoir-faire interne qui peut être utilisé pour de futures activités de R&D sous contrat. Ce sont ces actifs - le savoir-faire interne - qui peuvent également impliquer un rendement futur pour la société X. En effet, la demanderesse fait valoir que ce savoir-faire lui permet de maintenir sa position concurrentielle par rapport à d'autres prestataires de services et de s'assurer à l'avenir que son contrat lucratif pour l'exercice d'activités de R&D pourra être poursuivi sur la base d'une rémunération cost-plus. Le savoir-faire développé permettra également à la demanderesse d'étendre la portée de ses activités.

Le SDA estime que l'article 3:38 AR/CSA doit être pris en compte dans l'activation. Cet article stipule : « *Les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société, l'ASBL, l'AISBL ou la fondation.* »

Cette disposition est clarifiée comme suit dans l'avis 2012/13 de la CNC du 10 octobre 2012 - Le traitement comptable des immobilisations incorporelles :

« *En outre, l'article 60 de l'AR C.Soc. précise que le coût de revient porté à l'actif ne peut pas dépasser une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation ou du rendement futur de cet actif pour l'entreprise. De l'avis de la Commission, il faut entendre par ceci que le coût de revient ne peut pas dépasser la valeur attribuée par une entreprise à l'actif, sur base de l'estimation faite dans le plan d'entreprise des futurs flux de trésorerie à générer par cet actif (flux actualisés).* »

Le SDA considère que la valeur d'utilisation du savoir-faire interne est limitée dans le cadre d'une entreprise fournissant des services de R&D sous contrat, ce qui peut par conséquent, en fonction des faits et circonstances concrets, entraîner une limitation de la valeur d'acquisition (prix de revient) qui servira de base au calcul du crédit d'impôt.

La valeur d'utilisation du savoir-faire interne réside uniquement dans le fait que la société peut maintenir sa position concurrentielle par rapport à d'autres prestataires de services éventuels. Les flux de trésorerie futurs générés par le savoir-faire interne sont donc limités à la marge de 10 % sur les dépenses pour les activités futures qui peuvent être attirées (ou conservées) grâce à ce savoir-faire, qui in casu n'a qu'une durée de vie de trois ans.

Il convient de souligner que la refacturation des dépenses dans l'année de la dépense (année Y dans l'exemple ci-dessous) n'est pas en soi un flux de trésorerie généré par ce savoir-faire : en effet, ce flux de trésorerie n'est qu'une rémunération pour les prestations déjà fournies et toute PI développée dans le processus dont la propriété appartient au commettant. En d'autres termes, les dépenses de R&D au cours d'une année donnée ont deux conséquences. D'une part, essentiellement le droit à la rémunération « cost-plus » qui devra déjà donner lieu à la comptabilisation d'un produit, et d'autre part, le développement éventuel d'un savoir-faire interne utile pour des activités futures, comme une sorte de sous-produit.

En d'autres termes, la rémunération cost-plus de l'année elle-même ne fait pas partie de la valeur d'utilisation du savoir-faire développé en interne : en effet, comme indiqué, la valeur d'utilisation sert uniquement à maintenir la position concurrentielle par rapport à d'autres prestataires de services éventuels à l'avenir. Même si aucun savoir-faire interne n'est développé lors de l'exercice de la prestation de services, l'entreprise a droit à la rémunération cost-plus. En d'autres termes encore, si le flux de trésorerie dans l'année des dépenses est lié aux dépenses de l'année, il n'est pas lié à un quelconque savoir-faire interne développé en tant que sous-produit de la prestation de services. Par conséquent, ce flux de trésorerie ne peut pas être pris en compte lors de l'évaluation de l'article 3:38 AR/CSA.

Un exemple (très) simplifié peut clarifier ce qui précède. Une entreprise fournit des services de R&D sous contrat dans le cadre desquels le commettant attribue des projets sur une base annuelle. Supposons que les dépenses annuelles – par souci de simplicité, uniquement les frais de personnel – d'une société fournissant des services de R&D sous contrat s'élèvent à 1000. Le mark-up est de 10 % et est appliqué l'année où les dépenses sont effectuées (et non l'année d'un éventuel amortissement).

Le flux de trésorerie (FCF) annuel est de 100, c'est-à-dire une chiffre d'affaires de 1100 en raison de la refacturation de 10 % moins 1000 coûts réels payés.

Par conséquent, au cours de l'année Y, elle dépense 1000. Elle a alors droit à une rémunération cost-plus de 1100, qui doit être comptabilisée dans les recettes. La société estime qu'au cours de l'exercice Y, elle a également développé un savoir-faire interne qui lui permettra de continuer à fonctionner en tant que prestataire de services de E&R au cours des trois prochaines années. Elle souhaite donc procéder à l'activation des dépenses.

Au cours de l'année Y+1, elle s'attend donc, grâce au savoir-faire interne bâti au cours de l'année Y, à se voir confier un autre projet. Les dépenses (coûts de main-d'œuvre) pour ce nouveau projet s'élèvent à nouveau à 1000 supplémentaires par hypothèse. Le flux de trésorerie dans l'année Y+1 s'élève à nouveau à 100. X s'attend certes à des recettes de 1100 au cours de l'année Y+1 pour le nouveau projet mais, pour réaliser ce nouveau projet, elle doit évidemment engager à nouveau 1000 euros en frais de main-d'œuvre, ce qui donne un flux de trésorerie de 100.

7.1.10. FRAIS PROPRES À L'EMPLOYEUR

Cas :

Le demandeur est un groupe de sociétés qui a recruté un contribuable impatrié.

La demande porte principalement sur la question de savoir si les frais d'aménagement de l'habitation en Belgique pour les contribuables impatriés, pourraient être considérés comme des dépenses propres à l'employeur sur base de l'article 32, al. 2, 1° CIR 92 en lieu et place de l'article 32/1, § 6 CIR 92.

La demande porte également sur la clarification de la notion de dépenses propres à l'employeur dans le cadre du nouveau régime spécial d'imposition pour les contribuables et chercheurs impatriés au sens des articles 32/1, § 5 à 7 et 32/2, § 5 à 7 CIR 92.

Le demandeur entend octroyer un montant supérieur à 1.500 euros en remboursement de frais d'ameublement de l'habitation à un dirigeant d'entreprise bénéficiant du régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés (RSII).

Le SDA constate que le commentaire de la loi-programme du 27.12.2021 relative aux dispositions instaurant un régime spécial pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés précise que le système des « dépenses propres à l'employeur en raison de l'occupation en Belgique » visées à l'article 32/1, § 5 et § 6, CIR 92 et à l'article 32/2, § 5 et § 6, CIR 92, peut « coexister », sans faire double emploi, avec le système « classique » des dépenses propres à l'employeur, qui peut continuer de s'appliquer pour les frais qui ne sont pas visés par le RSII mais peuvent bien être considérés comme des dépenses propres à l'employeur (p. ex., frais de représentation, indemnités liées au travail à domicile, etc.).

Les frais d'aménagement de l'habitation en Belgique pour les contribuables impatriés ne peuvent en conséquence être considérés comme des dépenses propres à l'employeur sur base de l'article 32, al. 2, 1° CIR 92 étant donné qu'ils sont déjà visés par l'article 32/1, § 6 CIR 92.

Le point 70 de la Circulaire 2022/C/47 relative aux dispositions instaurant un régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés du 6 mai 2022 précise encore que les frais d'ameublement de l'habitation susmentionnés qui sont acceptés comme dépenses propres à l'employeur sont limités à un plafond de 1.500 euros.

Le SDA constate également que les frais d'aménagement de l'habitation en Belgique constituent des dépenses à caractère privé et que leur remboursement par l'employeur sur base de l'article 32, al. 2, 1° CIR 92, serait constitutif d'un avantage de toute nature imposable fiscalement.

7.1.11. IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUE

Cas 1 :

Monsieur X et madame Y souhaitent mettre un terme à leur cohabitation légale. En ce qui concerne l'hébergement de leurs enfants, ils optent pour le *birdnesting*.

Concrètement, cela signifie que les semaines lors desquelles monsieur X et madame Y hébergent les enfants, ils restent à tour de rôle dans l'ancienne habitation familiale. Les autres semaines, ils restent, en alternance, dans un studio qu'ils louent ensemble. Monsieur X et madame Y déménagent donc à tour de rôle entre l'ancienne habitation familiale et le studio loué. Madame Y garderait son domicile à l'ancienne habitation familiale et monsieur X serait domicilié à l'adresse du studio loué.

Il est demandé au SDA si les frais de logement liés à l'habitation parentale payés par monsieur X (madame Y a les enfants à charge) peuvent être considérés comme des rentes alimentaires déductibles dans le chef de monsieur X.

Pour pouvoir être considérées comme des rentes alimentaires, les rentes alimentaires doivent, conformément à l'article 104 du CIR 92, avoir été réellement payées en exécution d'une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une législation étrangère, à des personnes qui ne font pas partie du ménage du contribuable.

Le SDA est d'avis que, dans le présent cas de *birdnesting*, il n'est pas satisfait aux conditions « ne faisant pas partie du ménage ». En effet, les enfants continuent à faire partie du ménage du débiteur des rentes alimentaires qui ne quitte que temporairement le ménage. Ce qui n'empêche pas qu'ils font toujours partie d'un seul et même ménage.

Les rentes alimentaire payées ne peuvent, par conséquent, pas être considérées comme des rentes alimentaires déductibles.

Cas 2 :

Le demandeur est étudiant. Durant son temps-libre, il exerce une activité « achat/vente » de jeux sur une plateforme de vente (numérique), et dans le cadre de celle-ci, il est demandé au SDA de confirmer une exonération des revenus générés par ladite activité.

Au cours des 6 derniers mois, le demandeur a acheté en moyenne pour 1.020,00 EUR/mois et vendu pour 1.500,00 EUR/mois, pour un total de 15 à 20 transactions mensuelles. Cette activité sera poursuivie à l'avenir par le demandeur et le demandeur ne peut exclure que le nombre de transactions et les montants augmentent dans un avenir proche.

Au vu des éléments du dossier et notamment du nombres d'opérations réalisées tous les mois et de la régularité de l'exercice de l'activité, le SDA estime que les revenus générés ne peuvent pas être exonérés.

En l'absence de caractère occasionnel et au vu de l'exercice continu de cette activité, le SDA estime que les revenus issus des différentes opérations réalisées par le demandeur doivent être qualifiés de revenus professionnels.

Cas 3 :

Le demandeur a étudié l'informatique appliquée et l'IT-management. Après avoir terminé ses études, il travaille comme consultant et formateur IT indépendant dans le domaine du développement d'un système de gestion de bases de données.

Outre sa passion pour l'informatique et les bases de données, le demandeur s'intéresse aux tenants et aboutissants des marchés financiers. Ce faisant, il s'intéresse tout particulièrement à ce que l'on appelle l'« analyse technique ». L'« analyse technique » vise à informer les investisseurs sur les points d'entrée et de sortie corrects des actifs financiers.

Il existe une multitude de programmes d'« analyse technique » disponibles sur Internet, mais tous ont leurs limites. L'utilisateur de ces programmes est notamment obligé de se contenter des indicateurs fournis par l'application. Il n'est donc pas possible d'ajouter un indicateur supplémentaire. Compte tenu des limites des applications existantes, le demandeur a décidé de développer sa propre application dans laquelle, en tant qu'utilisateur, il peut ajouter des indicateurs à sa guise (et dans laquelle ces indicateurs forment en partie la synthèse d'autres indicateurs). Le demandeur a mis l'application à disposition gratuitement sur Internet.

À la requête du demandeur, un « finfluencer » a testé l'application. Le « finfluencer » était tellement satisfait des fonctionnalités de l'application qu'il a commencé à l'utiliser dans ses vidéos YouTube (qui portaient sur l'analyse technique de certains actifs). L'application a également été fréquemment téléchargée par d'autres personnes.

Compte tenu des réactions positives, le demandeur a décidé de saisir sa chance et de rendre le programme payant. Pour ce faire, et compte tenu du fait que le demandeur ne dispose pas de son propre site web/de ses propres canaux de vente/ ..., il a demandé au « finfluencer » s'il était possible de vendre le programme par l'intermédiaire de son site web. Le « finfluencer » y a consenti, après quoi le demandeur a mis fin à la mise à disposition gratuite. Le lendemain, le programme a été proposé à titre onéreux aux personnes intéressées.

Le demandeur estime que les revenus provenant de l'octroi de licences de logiciels ne peuvent pas être qualifiés de revenus professionnels en raison du fait que :

- Le demandeur s'occupe de bases de données, il n'est pas en contact avec les marchés financiers ou l'analyse technique.
- Le développement du programme s'est effectué pendant le temps libre et n'a aucun lien avec l'activité principale.
- Le temps consacré et les opérations ne sont pas de nature à constituer une occupation permanente.

- Le développement du programme n'a eu lieu que sporadiquement, à savoir lorsque le demandeur était en congé ou disposait de temps libre pour travailler au programme. Le laps de temps important qui s'est écoulé entre les quelques mises à jour indique également l'absence d'une succession rapide d'opérations.
- Les moyens mis en œuvre se limitent en effet à quelques dizaines d'heures de temps libre, ainsi qu'à un ordinateur.
- La situation actuelle est plutôt le fruit du hasard. S'il est vrai que l'application a finalement été mise en vente, il convient de noter que, pendant longtemps, le demandeur a partagé le programme de manière totalement gratuite avec d'autres personnes intéressées par son application. L'idée de commercialiser le programme s'est donc développée et n'a pas fait l'objet d'un plan financier ou marketing spécifique.

Pour le SDA, ces revenus doivent en réalité être considérés comme des revenus professionnels. Il est indéniable qu'il existe un lien évident avec la profession du demandeur. Sans connaissance en programmation et en systèmes de gestion de base de données, il n'est en effet pas possible de développer une telle application.

Cas 4 :

Le fils de Monsieur et Madame X déménage à l'étranger où il s'inscrit à une académie des sports pour pouvoir se consacrer pleinement à ses prestations sportives. Étant donné que le fils est mineur, il poursuivra sa scolarité à l'étranger. Après cette période scolaire, le fils continuera de vivre à l'étranger pour y développer sa carrière sportive. Monsieur et Madame X et leur fils se rendront mutuellement visite quelques semaines par an.

Le fils séjournera à l'étranger dans une famille d'accueil. Monsieur et Madame X paieront les droits d'inscription et les coûts de fréquentation de l'école et de l'académie sportive et ils paieront également les charges d'entretien (alimentation, etc.) à la famille d'accueil. Les parents ont fait faire une carte de débit et de crédit à leur nom pour lui permettre de subvenir à ses besoins à l'étranger.

Monsieur et Madame X souhaitent obtenir la confirmation du SDA que leur fils ne devra plus être considéré comme une personne à charge, ce qui permettrait de considérer les frais susmentionnés comme des rentes alimentaires déductibles au sens de l'article 104 du CIR 92 dans leur chef.

En l'espèce, il s'agit d'un enfant mineur qui est encore en train d'acquiescer son indépendance de sorte qu'il ne peut être question de rupture avec la famille des parents. De plus, ses parents subviennent à son entretien, de sorte qu'il n'est pas non plus question d'indépendance financière.

Par conséquent, sur la base des faits présentés, le SDA estime que le fils de Monsieur et Madame X, qui étudie à l'étranger, fait toujours partie du ménage et doit être considéré comme un enfant à charge. Par conséquent, les rentes alimentaire payées ne peuvent pas être considérées comme des rentes alimentaires déductibles.

Cas 5 :

La subvention Sesam1 octroyée par la région wallonne à une société est exonérée à l'ISOC sur la base des dispositions de l'article 193bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du CIR 92, le régime fiscal de celle-ci étant par ailleurs précisé dans la circulaire 2020/C/107.

Le demandeur interroge le SDA pour connaître le régime fiscal applicable lorsque ladite subvention est octroyée non pas à une société mais à une personne physique.

En l'espèce, la subvention Sesam octroyée par la région wallonne à une personne physique est imposable à l'IPP en tant que bénéfice ou profit selon que le bénéficiaire de cette aide recueille des revenus visés au 1^o ou 2^o de l'article 23, § 1^{er} du CIR 92.

Nonobstant le fait que ladite prime soit exonérée à l'ISOC, il s'avère en effet que cette aide financière octroyée en vue de soutenir certaines entreprises dans leur démarche d'engagement de demandeurs d'emploi, visées dans le décret du Parlement wallon du 02.05.2013, modifié par le décret wallon du 20.02.2014 est effectivement imposable en tant que bénéfice ou profit si elle est versée à une personne physique, et ce au taux progressifs du régime ordinaire.

Cas 6 :

Le demandeur A est propriétaire indivis de deux marques dans différentes classes (a, b, c et d). L'achat constitue pour A un investissement durable.

Les marques ont été achetées en indivision avec une société tierce non liée B. Les marques ont été achetées à la suite de la faillite d'une autre société tierce non liée C.

Après l'achat, un accord de collaboration a été conclu entre A et la société B :

- A a obtenu le droit de développer et de commercialiser une partie des droits intellectuels achetés, en particulier les produits qui appartiennent à la classe c ;
- L'entreprise B développe et commercialise l'autre partie des droits intellectuels qui correspond mieux à ses activités commerciales, en particulier les produits appartenant aux classes a, b et d.

A a conclu un contrat de licence avec la société X, par lequel X reçoit le droit d'utilisation sur la partie des marques pour laquelle A a obtenu (en vertu de l'accord de collaboration avec la société B) le droit de développer et de commercialiser. A ne reçoit par ailleurs aucune rémunération de X mais assume des fonctions de direction générale dans la société holding Y.

Toutes les actions de X, sauf une, sont détenues par la société Y. Les actions de la société Y sont détenues par A et le conjoint de A.

En échange du droit d'utilisation, A recevrait une rémunération annuelle de la part de la société X à hauteur de 7,5 % du prix de vente des produits réalisés dans le cadre de l'exploitation des marques (indemnité déterminée sur la base d'une étude de marché).

A demande la confirmation de la qualification des revenus en tant que revenus mobiliers sur la base de l'article 17, § 1^{er}, 3^o du CIR 92.

Le demandeur est d'avis que les revenus constituent des revenus mobiliers dans la mesure où les biens mobiliers ne sont pas utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle. Le demandeur estime que les critères suivants indiquent l'absence d'activité professionnelle :

- A est un associé passif de la société concessionnaire de licence X ;
- A n'a pas (plus) de mandat d'administrateur dans la société d'exploitation X ;
- Les marques n'ont pas été développées par A lui-même et ne sont pas liées aux activités professionnelles de A ;
- A est propriétaire d'une autre marque, en plus des marques susmentionnées. La concession du droit d'utiliser les marques n'est ni un acte fréquent ni une activité continue et ordinaire pour A et fait partie de la gestion normale du patrimoine privé ;
- A n'a pas accordé de prêts à X pour promouvoir ses activités ;
- aucune ressource commerciale spécifique n'est employée par A en fonction de l'exécution du contrat de licence – il s'agit simplement de la cession des droits ;
- la licence du droit d'utiliser les marques ne nécessite pas une activité intellectuelle constante de la part de A ;
- il n'y a pas d'interdépendance des différentes opérations dans le chef de A ;
- le nombre et la fréquence des opérations relatives aux marques sont donc limités, de sorte qu'elles ne peuvent avoir un caractère professionnel ;
- la concession du droit d'usage n'est accompagnée d'aucune autre organisation. Pour établir des accords clairs et agir de manière conforme au marché, il va de soi que la conclusion d'un contrat de licence avec X est bel et bien nécessaire ;
- la société X (= débiteur des rémunérations) ne doit pas être considérée dans ce cas comme une « extension » de A dans laquelle aucune rémunération conforme au marché n'est perçue.

Selon le demandeur, il n'est pas question de simulation :

- A reçoit une rémunération annuelle de 7,5 % du prix de vente des produits réalisés dans le cadre de l'exploitation des marques ;
- A et X respecteront également les modalités de mise à disposition et de paiement dans la réalité ;
- A est le véritable détenteur des marques et ne concède sous licence que la partie des marques qu'il peut céder en vertu de l'accord conclu avec B d'une part et qui est intéressante pour X compte tenu de son activité principale d'autre part ;
- Il n'est donc pas question d'un soi-disant « acte juridique fictif ».

En outre, A souligne que des motifs commerciaux sont à l'origine de l'opération et qu'il n'y a donc pas non plus d'abus fiscal :

- En effet, A a opté pour un achat à titre personnel en raison :
 - du contrôle de l'exploitation qualitative des marques ;
 - du fait de ne pas exposer les marques à des risques d'exploitation ;
 - de l'achat des marques par A, en ce sens qu'il constitue un investissement durable dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé.
- A a choisi de concéder les marques en licence à X en raison :
 - des connaissances techniques et commerciales de X concernant l'exploitation de la marque X ;
 - de la volonté de X de payer une redevance conforme au marché.

Le SDA est d'avis que l'objectif sous-jacent à la concession de la licence des marques à X est de distribuer des revenus professionnels potentiels à titre de revenus mobiliers étant donné que X est presque entièrement détenue par A et le conjoint de A par l'intermédiaire de la société holding Y, ce qui signifie que A conserve un contrôle total sur le développement et la commercialisation des marques qui ont été cédées en licence.

7.1.12. TAX SHELTER POUR ENTREPRISES DÉBUTANTES

Cas 1 :

Il a été demandé au SDA si des règles de consolidation pouvaient être appliquées dans le cadre du tax shelter pour les entreprises en croissance afin de satisfaire aux conditions fixées à l'article 145/27, §2, du CIR 92.

Il s'agit plus précisément de la condition fixée à l'article 145/27, §2, 3°, du CIR 92 : « *La société occupe en exécution de contrats de travail au moins 10 équivalents temps plein* ».

Une entreprise en croissance belge occupant moins de 10 ETP a deux filiales étrangères au sein de l'EEE. Elles disposent chacune de 6 ETP.

La croissance principale de l'entreprise se situe en dehors de la Belgique. Les deux filiales, qui emploient les ETP correspondants, ne sont pas constituées pour des raisons financières et fiscales, mais en raison de la nécessité d'être présentes localement sur ces marchés importants en pleine expansion. Il est donc en fait logique que le centre de gravité de l'emploi ne se trouve pas en Belgique. Néanmoins, toutes les fonctions centrales sont occupées en Belgique et les décisions stratégiques y sont prises. À terme (en cas de succès !), ces fonctions centrales occuperont sans doute 10 ETP sous contrats de travail.

Le SDA est d'avis que la condition d'occupation doit être examinée dans le chef de l'entreprise concernée et non sur une base consolidée.

En l'espèce, les deux filiales étrangères sont toutes les deux des entités juridiques distinctes.

Cas 2 :

Un progiciel particulier a été développé par l'entreprise X en 2017. Cette entreprise a fait faillite quelques années plus tard et le progiciel a été racheté par l'entreprise Y par l'intermédiaire du curateur.

En 2022, l'entreprise Y a entièrement redéveloppé le progiciel (conception et refonte d'une nouvelle version de manière à ce que le programme puisse être utilisé pour plusieurs groupes cibles).

En 2022, une nouvelle société Z a été créée, dans laquelle le progiciel a été incorporé, et ce en vue de lever des fonds pour le progiciel par l'intermédiaire de Z.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que le capital investi dans la nouvelle société Z pourra bénéficier de la réduction d'impôt Tax Shelter pour entreprises qui débutent telle que visée à l'article 145²⁶ du CIR 92.

Dans les FAQ publiées par le SPF Finances en date du 29/05/2020, le point 3.3 cite l'exemple d'une reprise de stock d'une société en faillite par une nouvelle société. Selon l'administration, il peut être question dans ce cas précis de la continuité d'une activité existante.

Le SDA estime également, sur la base de l'article 145²⁶, §1^{er}, alinéa 4 du CIR 92, qu'il s'agit en l'espèce de la continuité d'une activité existante qui a été lancée en 2017 et qui a simplement poursuivi son développement depuis lors. Les augmentations de capital dans la société Z ne peuvent dès lors pas être prises en considération pour la réduction d'impôt Tax Shelter pour entreprises qui débutent.

Cas 3 :

Le demandeur interroge le SDA pour savoir si une société constituée en 2021 peut être considérée comme débutante suite à la reprise de l'actif (sous autorité judiciaire) d'une autre société en difficulté (PRJ) qui a elle-même été créée en 2009.

Le demandeur précise que cette nouvelle société a le même objet, la même adresse et le même personnel.

Afin de bénéficier du Tax shelter pour entreprises (sociétés) qui débutent, l'investissement doit se faire lors de la constitution de la société ou à l'occasion d'une augmentation de capital dans les 4 ans suivants sa constitution. Par ailleurs, lorsque l'activité de la société débutante consiste en la continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une personne morale, il faut en tenir compte pour déterminer la date de constitution de la société.

Par ailleurs, la circulaire 2020/C/75 précise au point 3.1 que les critères suivants peuvent notamment indiquer qu'on est face à une continuation d'activité par une société Y de l'activité exercée antérieurement par une personne physique ou morale X :

- le fait la société Y exerce la même activité que la personne physique ou morale X dont elle a repris la totalité ou une partie des actifs (ex. : rachat du stock d'une société faillie, ceci peut indiquer que l'activité exercée est la même) ;
- le fait que la société Y exerce ses activités dans les mêmes locaux que la personne physique ou morale X ;
- le fait que la société Y et la personne physique ou morale X aient les mêmes fournisseurs ;

- le fait que la société Y et la personne physique ou morale X aient les mêmes clients (ex. : le fonds de commerce a été racheté à une entreprise faillie, ceci peut indiquer que les clients sont, au moins en partie, les mêmes) ;
- le fait que le personnel soit transféré de la personne physique ou morale X vers la société Y ;
- le fait que la même personne exerce la gérance des deux sociétés (par exemple, le gérant de la société X est nommé représentant permanent de la société Y) ;
- le fait que l'objet social est quasiment identique pour les deux sociétés ;
- le fait que capital social de la société Y, nouvellement créée, est détenu à concurrence de 50 % par la société X.

Sachant que l'ancienne société a été créée en 2009 et que celle-ci a été reprise par la requérante (nouvelle société constituée en 2021) avec les mêmes actifs, le même objet social, le même personnel, le SDA estime que la nouvelle société doit être considérée comme la continuation de l'activité exercée par la société en difficulté.

Par conséquent, il ne peut être question d'une société débutante car constituée plus de 4 ans avant l'investissement.

En conséquence, le SDA estime que la société nouvellement constituée ne répond pas aux conditions de l'article 145²⁶ du CIR 92 et plus précisément que son activité consiste effectivement en la « continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne morale ».

Cas 4 :

La société X, créée en 2020, est principalement active dans l'activité d'intermédiaire commercial, la gestion/location de biens immobiliers résidentiels et de vacances et les prestations de services aux entreprises.

Les actions de la société X sont détenues par le demandeur, son père et sa sœur. Le père et la sœur sont les administrateurs de la société. Le demandeur, qui n'est pas administrateur, est devenue actionnaire à la suite d'une augmentation de capital en numéraire à la fin de l'année 2022.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que l'augmentation de capital qu'elle a effectuée dans la société X fin 2022 est éligible à la réduction d'impôt Tax Shelter destinée aux entreprises débutantes dans le cadre de l'article 145²⁶ du CIR 92.

Le père de le demandeur exerce également une activité à titre complémentaire depuis plus de 20 ans.

Le SDA est d'avis que, sur la base de l'article 145²⁶, § 1^{er}, alinéa 4 du CIR 92, il y a en l'espèce continuation d'une activité et par conséquent, que l'augmentation de capital ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt Tax Shelter destinée aux entreprises débutantes, et ce pour les motifs suivants :

- certaines activités de la société X étaient et sont toujours exercées en tant qu'activité complémentaire ;
- les clients de l'activité complémentaire correspondent en grande partie aux clients de la société X.

7.1.13. QUALIFICATION DES PLUS-VALUES SUR IMMEUBLE

Cas :

Le demandeur a fait l'acquisition de plusieurs immeubles (9) pour une valeur totale très importante, en souscrivant à cette fin à des emprunts hypothécaires supérieurs (2X) au montant total desdites acquisitions, et ce de manière à pouvoir réaliser des travaux de rénovation.

Au surplus, il est également constaté que le demandeur est actionnaire et administrateur dans 2 sociétés immobilières.

Suite à une enquête pénale, l'ISI a estimé que le demandeur avait à tort déclaré des revenus immobiliers et aurait dû déclarer des revenus professionnels. Le demandeur a contesté cette requalification devant l'Administration et les tribunaux. L'affaire est toujours pendante à ce jour.

La demande a pour objet de déterminer le régime fiscal applicable à la vente projetée de 8 biens immeubles belges dont le demandeur est propriétaire et qui, selon l'Administration, ont été affectés à son activité professionnelle entre 1999 et 2013.

Le demandeur estime que les biens n'ont jamais été affectés à une activité professionnelle, de sorte qu'aucune plus-value réalisée à l'occasion de leur vente ne devrait être imposable. À titre subsidiaire, le demandeur estime que, même si on devait considérer que les biens avaient été affectés à son activité professionnelle jusqu'en 2013 (année de son départ vers l'étranger), ils ont en revanche été exclusivement et durablement utilisés à des fins privées depuis lors, si bien que la plus-value réalisée à l'occasion de leur vente ne pourrait pas être considérée comme imposable.

Préalablement, et sachant qu'un contentieux est actuellement toujours en cours, le SDA estime que l'irrecevabilité de la demande doit d'abord être soulevée.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, il ressort ensuite que la Cour de cassation (Cass. 21.06.1990) a jugé que le simple fait qu'un laps de temps important se soit écoulé entre la cessation de l'activité professionnelle et la vente du bien n'exclut pas pour autant que la plus-value ait été obtenue ou constatée en raison ou à l'occasion de cette cessation au sens de l'article 28, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

Le régime des plus-values de cessation prévu à l'article précité soumet également à l'impôt les plus-values constatées. Sur ce point précis, il est d'ailleurs important de rappeler l'intention du législateur. *L'expression « constatés » vise les plus-values non réalisées mais qui apparaissent à l'occasion de la cessation de l'activité professionnelle. Les actifs qui ne sont pas effectivement réalisés passent dans le patrimoine privé et les plus-values constatées à l'occasion de ce transfert sont imposables. C'est ainsi que si un commerçant ne réalise pas les marchandises en stock, la plus-value éventuelle sera néanmoins taxable* (Doc. Parl., Sénat, 1961-1962 n° 366, p.94).

Enfin et pour autant que l'on puisse abonder dans le sens du demandeur sur l'absence de taxation d'une plus-value professionnelle suite à la cessation de son activité (quod non), l'attention est attirée sur le fait qu'il n'est pas non plus exclu de considérer la plus-value réalisée comme des bénéfices ou profits occasionnels imposables au titre de revenus divers (article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92), compte tenu des nombreux emprunts souscrits, du caractère spéculatif indéniable des différentes opérations, et du fait que le demandeur soit en outre actionnaire dans 2 sociétés immobilières.

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

7.2 DROITS D'ENREGISTREMENT

Cas :

Le demandeur - personne physique - reçoit de ses parents par donation un terrain situé en Région wallonne.

Quelques mois après cette donation, le demandeur concède un droit de superficie sur ledit terrain en faveur de la société dont il est seul administrateur et actionnaire et via laquelle il exerce une profession libérale. La société y construit un immeuble en sa qualité de superficiaire et le demandeur utilise l'immeuble dans le cadre de sa profession.

Le demandeur souhaite apporter le terrain (tréfonds) à sa société et ensuite céder les actions de cette dernière à un ou des tiers. En l'espèce, la valeur de l'immeuble est très proche de la valeur de la société.

Le demandeur souhaite obtenir confirmation de l'application de l'article 115bis du C. enreg. à l'apport projeté (taux de 0 %) ainsi que de la non-application de l'article 18 §2 du C. enreg.

Pris dans son ensemble, le SDA estime que ce montage est abusif, au sens de l'article 18, § 2 du C. enreg. En effet, l'apport du tréfonds va permettre la consolidation dans le chef de la société. Ensuite, la cession des actions va permettre le transfert de l'immeuble à l'abri du droit d'enregistrement. Avec la cession des actions, les parties envisagent surtout la cession de l'immeuble.

7.3. TVA

Cas 1 :

La société A achèterait 4 parcelles, dont 2 construites, et la société B se chargerait - au nom et pour le compte de la société A - de la démolition des constructions existantes.

Par la suite, la société A construirait des habitations plurifamiliales en application de la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'AR n° 20. Sur certaines parties des parcelles, la société A constitue un droit de superficie au profit de la société B afin qu'elle puisse y construire des habitations plurifamiliales, en vue de les vendre en application de l'article 1er quater, § 3, du CTVA.

Le SDA a constaté que les conditions prévues à l'article 1er quater, § 3, de l'AR n° 20 n'étaient pas remplies dans le chef de la société B, puisqu'elle n'était pas responsable des travaux de démolition. Elle a exécuté les travaux de démolition au nom et pour le compte de la société A et n'a pas agi en tant que maître d'ouvrage des travaux de démolition.

Il convient de conclure que l'article 1er quater, § 3, de l'AR n° 20 et la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'AR n° 20 se rapportent à une phase différente du projet, et qu'il est important, lors de l'application d'une des dispositions précitées, que, à chaque fois, toutes les conditions de cette disposition précise soient remplies.

Cas 2 :

Le demandeur est propriétaire d'un site industriel. Un revenu cadastral est attribué au bâtiment.

La partie avant du bâtiment se compose de bureaux et la partie arrière d'entrepôts (stockage). La superficie de la partie bureaux représente 1/6 de celle de la partie entrepôts. La partie bureaux est reliée à la partie entrepôts par plusieurs entrées. Les deux parties disposent d'une salle à manger, de douches et de toilettes communes. L'électricité (basse tension) entre dans la partie entrepôts et continue dans la partie bureaux. Le parking autour du bâtiment est commun.

Le demandeur démolira et reconstruira entièrement la partie bureaux du bâtiment industriel. La partie entrepôts, dont la superficie est six fois supérieure à celle de la partie bureaux, ne sera pas rénovée.

Le demandeur souhaite savoir si les travaux de reconstruction de la partie bureaux d'un bâtiment (comprenant des bureaux et un entrepôt) aboutiront à la qualification d'un bâtiment neuf, afin que l'assujetti puisse établir une emphytéose avec TVA, conformément à l'article 44, § 3, 2°, b) du CTVA, sur l'ensemble du bâtiment (terrain compris).

L'article 12, paragraphe 2, alinéa 2, de la Directive TVA permet aux États membres de déterminer les conditions d'application du critère de la première occupation à la transformation de bâtiments.

Le législateur belge n'a pas fait usage de cette possibilité. L'appréciation du caractère nouveau d'un bâtiment transformé se fait sur la base des cas décrits dans le commentaire TVA, édition 01.07.2022, Chapitre 16, Section 1, Titre 3, Rubrique C.

Dans un litige porté devant la Cour de Cassation dans lequel était invoquée l'absence de définition légale de la notion de « première occupation », la Cour de Cassation, par arrêt interlocutoire du 28 mars 2022, a posé à la Cour de Justice une question préjudicielle qui stipule ce qui suit :

L'article 12, paragraphes 1 et 2, et l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive [2006/112] doivent-ils être interprétés en ce sens que - en l'absence de définition par l'État membre des conditions d'application du critère de la première occupation à la transformation de bâtiments - la livraison, après transformation, d'un bâtiment pour lequel une première occupation au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous a), ou de l'article 12, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive [2006/112] a eu lieu avant la transformation, reste exonérée de la [TVA] ?

Par arrêt du 9 mars 2023, la Cour de Justice a jugé que l'absence de définition contraignante en droit national des conditions d'application du critère de la première occupation à la transformation de bâtiments anciens n'empêche pas un État membre de continuer à procéder à cette appréciation sur la base de directives administratives.

En l'espèce, l'application du caractère nouveau de l'ancien bâtiment transformé a été justifiée sur la base du troisième cas décrit dans le commentaire TVA, édition 01.07.2022, Chapitre 16, Section 1, Titre 3, Rubrique C :

Lorsque les travaux entrepris sont tels qu'ils entraînent une modification importante du bâtiment ou de la fraction de bâtiment, il est dans la plupart des cas malaisé d'apprécier si le bien a subi une modification radicale dans ses éléments essentiels, au sens de ce qui est mentionné dans le premier cas, ci-dessus (propre soulignement).

On peut néanmoins admettre qu'il s'agit d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment neuf si le coût hors TVA des travaux, effectués par le propriétaire ou par des tiers pour son compte, atteint au moins 60 % de la valeur vénale du bâtiment ou de la fraction de bâtiment auquel les travaux sont exécutés, terrain exclu, au moment de l'achèvement de ces travaux.

Dans le cas présent, les travaux de rénovation ne concernaient que la partie bureaux du bâtiment. La superficie de cette partie bureaux représente 1/6 de la partie entrepôts.

Dans le cas présent, le SDA considère donc que les travaux immobiliers de la partie bureaux, du fait qu'elle ne représente que 1/6 de la surface de l'entrepôt, ne sont pas de nature à entraîner une modification importante du bâtiment d'entreprise.

Compte tenu de l'absence de travaux entraînant une modification importante du bâtiment, l'appréciation selon laquelle ces travaux atteignent au moins 60 % de la valeur vénale du bâtiment ou de la fraction du bâtiment sur laquelle les travaux ont été effectués, à l'exclusion du terrain, au moment de l'achèvement de ces travaux, ne peut être effectuée.

Cas 3 :

Le SDA constate que des dossiers TVA, visant à obtenir la confirmation d'une position précédemment adoptée par l'Administration de la TVA, et considérés dès lors comme irrecevables, sont régulièrement introduits. Dans le cas présent, il s'agit de confirmer une décision positive, adoptée par le service PME Gestion compétent, relative à l'application de l'AR n°20, tableau A, Rubrique XXXI. Suite à cette prise de position de l'Administration de la TVA, le SDA estime ne plus être compétent pour rendre une décision anticipée. Il en va de même si le SDA a connaissance d'une décision négative émise par ladite Administration.

Cas 4 :

Une société exerçant plusieurs activités, dont des opérations de location-financement d'immeubles telles que visées dans l'AR n° 30, souhaite céder à un tiers d'une part, un bâtiment faisant l'objet d'un contrat de leasing toujours en cours, et d'autre part, le dit contrat de leasing. Le cédant possède également un autre bâtiment qui fait aussi l'objet d'un contrat de location-financement, mais qui n'intéresse pas le cessionnaire.

Le cédant souhaite intégrer le second bâtiment ainsi que le contrat de leasing qui y a trait - en attendant de trouver un repreneur - par le biais d'un apport dans une société constituée spécialement à cet effet. De cette manière, il céderait sa branche d'activité intégrale à deux cessionnaires qui pourraient chacun poursuivre l'activité.

Il a été demandé au SDA d'accepter les deux cessions comme la cession d'une branche d'activité en application des articles 11 et 18, § 3 du CTVA.

Le fait d'intégrer un seul immeuble et un contrat dans une société constituée spécialement à cet effet, malgré la poursuite du contrat de leasing, a été qualifié par le SDA d'opération ayant pour seul but d'obtenir un avantage.

Cas 5 :

X, propriétaire de plusieurs immeubles commerciaux, loue depuis 1999 deux immeubles contigus à Y, exploitant d'un commerce de détail de matériel de bricolage.

Y disposait – par le biais d'un droit réel – d'un troisième bâtiment contigu, qui appartenait également à X, et dans lequel Y exploitait son entreprise de vente en gros de matériel de bricolage. Les trois bâtiments contigus disposaient d'un accès interne des uns aux autres et formaient fonctionnellement une seule entité.

Les deux bâtiments – mis à la disposition de Y par le biais de baux commerciaux – ont fait l'objet d'importants travaux de rénovation en 2020-2021. Le bâtiment n'a pas été officiellement mis hors service et le loyer a continué d'être payé pendant les travaux. Un avenant a été joint au bail commercial existant afin d'augmenter le loyer. X souhaitait que lui soit confirmé le caractère neuf des bâtiments suite à la réalisation des travaux de rénovation, et ce, dans le but de conclure un nouveau contrat avec Y et, à cette fin, d'opter pour le régime de la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles consacré par l'article 44, §3, 2, d° du Code de la TVA.

On demande au SDA de confirmer en 2023 le caractère neuf du bâtiment, rénové en 2020-2021, afin de justifier la déduction de la TVA déjà exercée sur ces travaux.

Si les travaux effectués en 2020-2021 permettaient de qualifier le bâtiment de « neuf », cela conduirait à ce qu'une décision du SDA, rendue en 2023, ait un effet rétroactif. Pour les raisons susmentionnées, il convient de décider qu'un effet fiscal a déjà été produit.

Indépendamment du caractère neuf du bâtiment, il a également été examiné si les conditions de la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles pouvaient être retenues. Là encore, cela ne semble pas évident puisque le locataire dispose d'un immeuble non rénové relié aux immeubles rénovés, pour lesquels le passage de l'un à l'autre est possible, et formant donc, fonctionnellement, une seule entité.

Enfin, il convient de noter que la réalisation des effets fiscaux du contrat de la location optionnelle est évaluée au moment où la TVA exigible, au titre de ce contrat de location, aurait dû être incluse pour la première fois dans la déclaration TVA.

Le SDA fait référence aux informations publiées sur le site internet www.ruling.be où les demandeurs peuvent vérifier quelles conditions la demande de décision anticipée doit remplir pour être recevable. Sa consultation peut éviter une utilisation inutile des ressources par le demandeur.

Cas 6 :

Ce projet prévoit la réalisation d'unités d'habitation (ainsi que des établissements Horeca et des commerces) et la réalisation de travaux d'infrastructures. Des places de parking sont également prévues pour les habitants ainsi que des places de parking publiques.

Le détail des travaux (tant sur le plan matériel qu'en terme de coût) montre qu'ils ont une existence indépendante suffisante et qu'ils sont significatifs en terme de taille et d'importance matérielle par rapport au terrain qui n'est que le sous-sol. Il est indéniable que les travaux réalisés soient effectivement considérés, en matière de TVA, comme des travaux d'infrastructure et de construction.

Compte tenu du coût important de l'infrastructure requise, il est envisagé que le coût soit financé par la vente des unités d'habitation. Cela implique que le prix de vente des unités d'habitation soit considérablement augmenté par le coût de l'infrastructure.

L'assujetti est un promoteur immobilier qui vend des unités d'habitation et qui est tenu, en vertu du permis d'urbanisme, d'effectuer des travaux au profit de l'autorité publique.

Dans le cadre de l'obtention du permis d'urbanisme, l'assujetti est tenu d'effectuer des travaux qui ne lui profitent pas directement, ou seulement dans une mesure très limitée, mais qui profitent essentiellement à l'autorité publique qui impose ces travaux comme condition supplémentaire pour l'obtention d'un permis d'environnement.

Lors de l'octroi du permis, l'autorité publique a imposé l'obligation de réaliser des travaux d'infrastructure qui n'appartiennent pas, dans l'espace, au projet qui constitue l'activité économique de l'entreprise assujettie. Dans le cas présent, la question qui se pose est de savoir si la législation (européenne) en matière de TVA permet à l'assujetti de déduire également, selon les règles habituelles, la TVA sur le coût de réalisation desdits travaux sur un site qui n'est pas directement lié au site où se trouve le projet - qui constitue l'activité économique.

Le 23.12.2013, l'administration de la TVA a publié une décision réglant certains problèmes liés à la déduction de la TVA sur les travaux d'infrastructure¹. Par travaux d'infrastructure, on entend, dans le cadre de la présente décision, l'ensemble des installations (d'utilité) et des équipements disponibles en permanence qui sont importants pour le fonctionnement d'une structure immobilière telle qu'un lotissement, un complexe industriel ou un centre commercial, sans pour autant en faire partie intégrante. Il s'agit notamment des conduites d'eau, de gaz et d'électricité, des travaux routiers et du réseau d'égouts. Cette décision et les scénarios spécifiques qu'elle prévoit (à savoir l'inclusion des coûts dans le prix de vente d'un nouveau bâtiment, vente avec frais et mécanisme du tiers payant) ne s'appliquent en revanche pas aux travaux tels que l'aménagement de jardins ou la création d'un parc au milieu d'un lotissement, ni aux bâtiments à vocation classique tels que, par exemple, une école, une crèche ou un commissariat de police. La décision n° E.T.124.513 du 23.12.2013 ne s'applique qu'aux livraisons et non aux services. Cette décision précise que l'objet est uniquement la livraison d'un bâtiment et que sa première occupation constitue, en principe, la livraison. Pour que la déduction de la TVA soit possible, il faut qu'il y ait un lien direct et immédiat entre input et output.

Dans le cas d'un transfert gratuit de travaux d'infrastructure à l'autorité publique, selon l'administration TVA, la TVA prélevée sur les travaux d'infrastructure transférés à une autorité publique ne peut être déduite que si ces travaux profitent directement et immédiatement au bâtiment construit par l'assujetti dans le cadre de son activité économique. C'est son point de départ. Il n'y a pas de déduction de la TVA pour les travaux d'infrastructure qui ne servent pas ou très peu matériellement et directement à ce bâtiment et qui sont essentiellement utilisés à d'autres fins. Il s'agit en l'occurrence de questions de fait.

La Cour de justice de l'Union européenne ayant de nouveau appliqué le concept de nécessité (objective) après l'arrêt *Iberdrola* dans l'affaire *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, on peut donc conclure qu'il y a effectivement un nouvel instrument permettant d'établir le lien direct et immédiat.

Cette jurisprudence européenne montre que, lorsqu'un assujetti effectue des travaux d'extension/de rénovation ou de réparation sur des infrastructures appartenant à une autorité publique, avec pour résultat que ces travaux bénéficient à la fois à l'assujetti et au public, et que l'assujetti fournit gratuitement ces travaux à cette autorité publique, l'assujetti ne pourra déduire la TVA perçue sur ces travaux que si les deux conditions suivantes sont remplies :

- leurs coûts sont inclus dans le prix des opérations ultérieures effectuées par le même assujetti, et ;
- il existe un lien direct et immédiat entre les travaux effectués et l'activité économique de l'assujetti, et les travaux de réparation et d'extension/de rénovation n'excèdent pas ceux qui sont nécessaires pour permettre à cet assujetti d'exercer son activité économique.

Le contexte des deux arrêts européens montre que les termes « direct, immédiat et nécessaire » doivent être compris comme signifiant que, si ni l'assujetti lui-même ni l'autorité publique n'avaient réalisé les travaux d'infrastructure, l'assujetti aurait été empêché d'exercer son activité économique. *Dans ce contexte, les travaux d'infrastructure réalisés étaient absolument nécessaires à la poursuite normale de l'activité économique de l'assujetti.* En outre, les travaux

¹ Décision n° E.T. 124.513 du 23.12.2013, www.fisconetplus.be.

d'infrastructure doivent être réduits au minimum et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour permettre à l'assujetti d'exercer son activité économique.

Application au cas où les travaux d'infrastructure ne sont pas immédiatement et directement liés à l'activité de l'assujetti, mais sont nécessaires à l'obtention du permis d'environnement

Ce qui ressort clairement des deux affaires, Iberdrola et Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, outre le critère de nécessité, c'est que les coûts doivent être inclus dans le prix des opérations sortantes.

Dans le cas examiné, il apparaît que l'utilité des travaux en question ne concerne pas tant l'assujetti lui-même mais plutôt l'autorité délivrant le permis qui impose ces travaux à l'assujetti.

En ce sens, la condition susmentionnée selon laquelle les travaux doivent être nécessaires à la poursuite normale de l'activité économique du contribuable n'est pas remplie.

En outre, dans la lignée d'Iberdrola, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé dans l'affaire Vos Aannemingen que, dans le cas de coûts pour lesquels un lien direct et immédiat avec l'activité économique a été établi, le simple fait qu'une partie des coûts encourus profiterait à des tiers ne suffit pas en soi à limiter la déduction de la TVA pour la société assujettie. *La condition pour que l'entreprise assujettie bénéficie d'un droit total à la déduction de la TVA est que l'avantage pour le tiers soit accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de l'assujetti.* Ce faisant, la Cour précise que l'avantage pour le tiers est accessoire si le service en question est rendu dans l'intérêt même de l'assujetti. Ainsi, l'avantage que des tiers tirent également des coûts ne peut en soi limiter le droit à déduction de l'entreprise assujettie (Vos Aannemingen dans le cas présent)⁵.

Le SDA estime qu'une condition supplémentaire à l'octroi d'un permis d'environnement visant à réaliser gratuitement des travaux d'infrastructure qui sont dans l'intérêt de l'autorité délivrant le permis mais qui ne répondent pas aux besoins de l'entreprise de l'assujetti ne justifie donc pas un droit à déduction dans le chef de l'assujetti qui réalise les travaux d'infrastructure.

Selon le SDA, la leçon à tirer de l'arrêt Vos Aannemingen, ainsi que des arrêts Iberdrola et Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, est que la déduction de la TVA ne peut être accordée sur les travaux d'infrastructure imposés dans un permis d'environnement qui sera transféré gratuitement à l'autorité délivrant les permis, que si les conditions suivantes sont réunies :

- son coût est inclus dans le prix des opérations sortantes effectuées par le même assujetti à un stade ultérieur (première condition) ;
- il existe un lien direct et immédiat entre les travaux effectués et l'activité économique de l'assujetti, et les travaux (de réparation ou d'extension/rénovation) ne vont pas au-delà de ceux qui sont nécessaires pour permettre à cet assujetti d'exercer son activité économique (deuxième condition), et ;
- l'avantage pour l'autorité publique est accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de l'assujetti (troisième condition).

Étant donné que les circonstances propres à l'affaire montrent que les travaux effectués ne servent pas tant les bâtiments de l'assujetti lui-même mais sont essentiellement au bénéfice exclusif de l'autorité qui délivre le permis d'environnement, selon le SDA, ni la deuxième ni la troisième condition ne sont remplies en l'espèce et la TVA perçue sur ces travaux dans le chef de l'assujetti n'est pas éligible à la déduction.

⁵ C.J.U.E. 01.10.2020, C-405/19, Vos Aannemingen, www.curia.europa.eu.

8. APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

20170778, 20170779, 20170830, 20180789, 20180846, 20181146, 20190615, 20190919, 20190976, 2020109, 20202132, 20210327, 20210370, 20210574, 20210575, 20210856, 20210936, 20220151, 20220240, 20220245, 20220559, 20220597, 20220712, 20220786, 20220885, 20221020, 20221137, 20230012, 20230027, 20230171, 20230286, 20230324, 20230339, 20230562, 20230588, 20230595, 20230601, 20230640, 20230801

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées, y compris les demandes COVID-19, d'obtention d'une décision anticipée pour les raisons suivantes :

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

9. STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

9.1. INTRODUCTION

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

9.2. PRÉSENTATION QUANTITATIVE

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

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	Total	NL	FR	Total	NL	FR	Total	NL	FR	Total	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468
2017	1043	644	399	1002	619	383	2040	1232	808	1721	1047	674
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905
2021	1268	850	1268	1218	810	408	2807	1822	985	2613	1665	948
2022	1142	750	392	1126	745	381	2391	1423	968	2443	1535	908
2023	1023	666	357	1128	733	395	2032	1240	792	2078	1306	772

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

9.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

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

Demande											
Année	Nature décision										Total
	Favorable		Désistement		Irrecevable		Défavorable		Mixte		
	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276
2021	1181	96,96%	27	2,22%	3	0,25%	2	0,16%	5	0,41%	1218
2022	1040	92,36%	33	2,93%	38	3,38%	5	0,44%	8	0,71%	1124
2023	1079	95,66%	39	3,46%	5	0,44%	2	0,18%	2	0,18%	1128

Tableau 3 : Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

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

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures des prefilings qui ne donnent pas lieu à une demande ne peuvent s'expliquer que partiellement en raison des motifs évoqués pour les renonciations aux demandes (notamment irrecevabilité et modification ou renonciation à l'opération, opérations pour lesquels la position du SDA diffère de celle du demandeur).

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

Tableau 4 : Répartition détaillée – Année 2023

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	118	167	164	165
Droits d'auteur	7	4	104	50
Frais professionnels	20	21	52	57
Rémunérations (1)	30	32	94	83
INR	12	12	29	27
TVA	97	94	319	323
Plus-values sur crypto-monnaies	3	4	48	38
RDT	12	14	8	27
Restructurations	108	106	200	183
Taxe Caïman	7	8	13	20
Frais propres à l'employeur	300	315	360	394
Abandons de créances	5	5	13	15
Plus-values sur actions	43	44	66	79
IPP	22	19	169	160
Enregistrement	8	6	28	31
Revenus mobiliers	82	97	115	132
IPM	12	15	16	19
Stock Options	9	10	19	17
Tax Shelter	1	2	6	4
Taxe au tonnage	9	5	7	10
ISOC	48	65	87	113
Prix de transfert	64	76	97	105
Usufruit	2	3	7	16
Autres	4	4	11	10
TOTAL	1023	1128	2032	2078

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

Tableau 5 : Répartition détaillée des décisions ordinaires par qualité du demandeur – Année 2023

	DEMANDES			
	GE (1)	PME (1)	P	IPM (2)
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	90	77		
Droits d'auteur		1	3	
Frais professionnels	3	8	9	1
Rémunérations	16	3	5	8
INR	5	1	5	1
TVA	13	61	9	11
Plus-values sur crypto-monnaies			4	
RDT	6	8		
Restructurations	43	62		1
Taxe Caiman			7	1
Frais propres à l'employeur	206	79		30
Abandons de créances	3	2		
Plus-values sur actions	1		43	
IPP		2	16	1
Enregistrement		6		
Revenus mobiliers	41	48	5	3
IPM	1	1		13
Stock Options	7	3		
Tax Shelter	1	1		
Taxe au tonnage	5			
ISOC	26	38	1	
Prix de transfert	62	14		
Usufruit		2	1	
Autres	2	2		
Total	531	419	108	70
% qualité du demandeur	47,07%	37,15%	9,57%	6,21%

(1) Selon l'article 1:24 CSA

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

9.4. DÉLAI DE DÉCISION

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

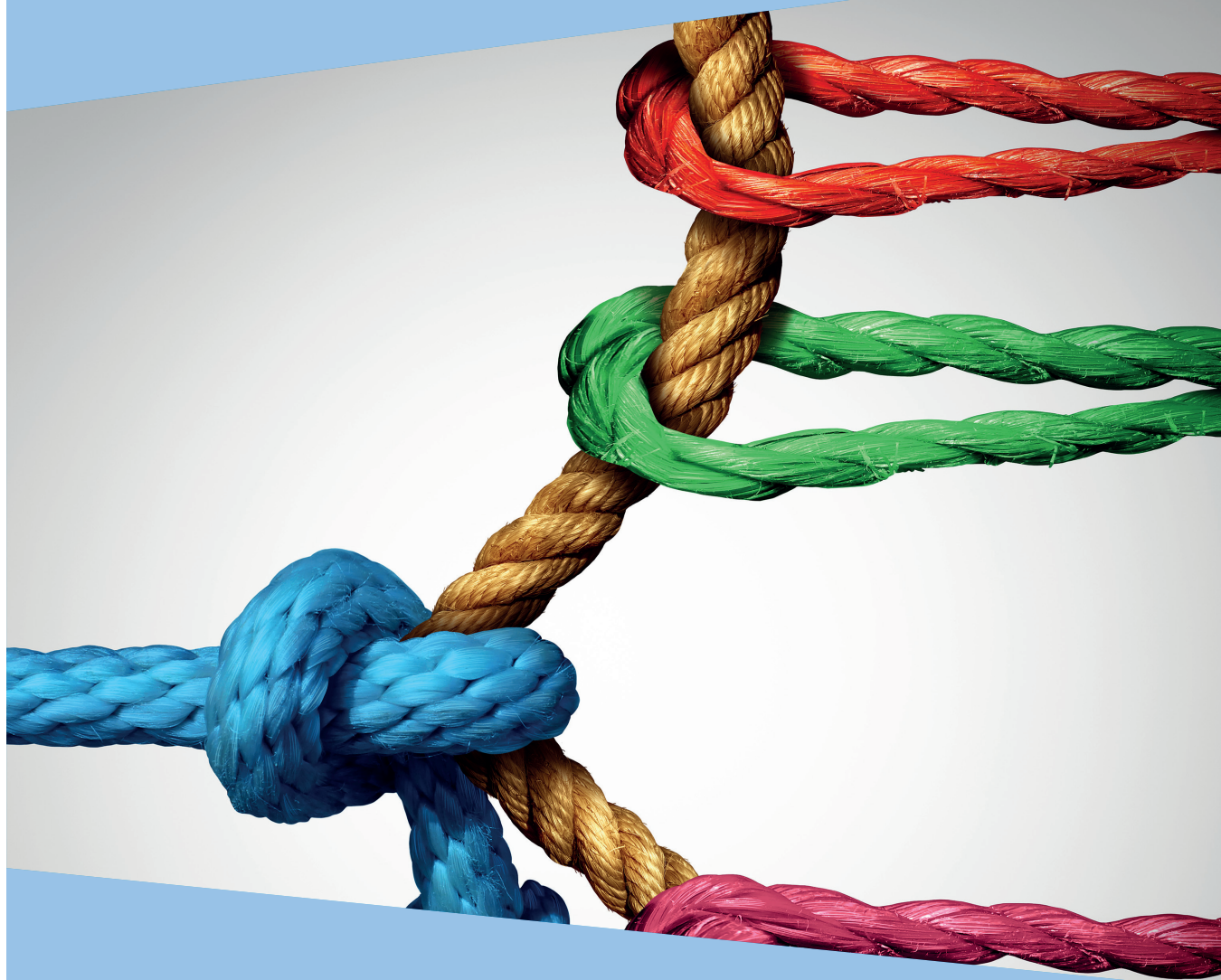
ANNEE	JOURS CALENDRIER
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022	83
2023	66

(1) Décisions ordinaires

(2) Décisions COVID-19

PARTIE 2

STATISTIQUES CONCERNANT LA REGULARISATION



1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater

- Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 29.07.2016).
- AR du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 18.08.2016).
- Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances, (M.B 20.12.2016, 3^{ème} édition).
- Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés (M.B 18.07.2017).
- Accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flandre relatif à la régularisation de montants non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Décret du 1^{er} juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé, la renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie ou précédée par une donation, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de « clause de la maison mortuaire » et la révision du montant des amendes. (M.B. 10.07.2017).
- Décret du 16 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Loi du 30 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 18.07.2017).
- Ordonnance du 13 juillet 2017 portant assentiment à l'Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales. (M.B. 18.07.2017).
- Arrêté royal du 18 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 6, § 1^{er} et 7, alinéa 2, de l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 31.07.2017).

- Arrêté royal du 21 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 1, 4°, 5° et 6° de l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés. (M.B. 31.07.2017).
- Loi du 16 mars 2021 portant des dispositions sur la fiscalité familiale et la suppression du système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 23.03.2021).

2. POSSIBILITÉ DE 'PREFILING'

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

3. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater

Tableau 1 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 1 (a) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022 et 31.12.2023

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
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37
31/12/2021	2739	2551	1.927.720.242,43	1.780.581.334,06
31/12/2022	3055	2941	2.135.522.017,19	2.067.739.759,29
31/12/2023	4081	3287	3.041.886.455,97	2.387.356.868,52

Tableau 2 : catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2023

DLU Quater – 2551 déclarations traitées en 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 et 2023		
	Montants (EUR)	
	Montants Déclarés (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	27.152.975,01	19.641.694,83
Revenus mobiliers	142.231.624,95	66.763.107,65
Revenus immobiliers	10.612.081,95	2.772.993,83
Revenus divers	4.985.479,07	3.024.265,20
Bénéfices sociétés	91.960.903,13	50.938.268,31
Bénéfices personnes morales	15.389,24	7.253,77
Sommes	4.881.172,81	23.552,98
T.V.A	4.678.981,40	1.008.214,32
Capitaux prescrit	2.096.314.722,01	810.959.692,38
Cotisations sociales	4.523.538,95	809.825,63
TOTAL	2.387.356.868,52	955.948.868,90

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

Situation au	IN	OUT	IN	OUT
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22
31/12/2021	289	276	128.511.196,06	127.804.443,06
31/12/2022	290 (1)	289	128.642.720,53	128.642.720,53
31/12/2023	289 (2)	289	128.642.720,53	128.642.720,53

(1) Transformation d'un volet 3 en volet 2.

(2) Transformation d'un volet 2 en volet 3.

Tableau 4 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 (c) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021 et 31.12.2022

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)	
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51
31/12/2021	402	377	250.122.756,28	245.267.502,43	62.082.060,88
31/12/2022	401 (1)	397	253.226.462,54	253.127.266,47	63.791.129,73
op 31/12/2023	402 (2)	400	254.803.472,46	254.803.470,46	64.126.370,33

(1) Transformation d'un volet 3 en volet 2.

(2) Transformation d'un volet 2 en volet 3.

(a) Volet 1 = Impôts fédéraux

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

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

**Plus d'information :**

SPF Finances - Service des Décisions Anticipées en matière fiscale
Adresse postale : Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 026 – 1030 Bruxelles
Adresse de bureau : Rue de la loi 24 – 1000 Bruxelles

- Tél.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.ruling.be
- www.fin.belgium.be
- D/2024/1418-13

WWW.FIN.BELGIUM.BE
SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES **.be**