# Voorafgaande beslissing nr. 2015.416 dd. 22.12.2015

* Date : 22-12-2015
* Language : Dutch
* Section : Regulation
* Type : Prior agreements L 24.12.2002
* Sub-domain : FISCAL DISCIPLINE

 Contact | Disclaimer | FAQ

 Quick search :

 Fisconet
 plus Version 5.9.23

 Service Public Federal

Finances

 Home

 Executed
 searches

 Advanced
 search

 News

 Home >
 Advanced search >
 Search results > Voorafgaande beslissing nr. 2015.416 dd. 22.12.2015

 Voorafgaande beslissing nr. 2015.416 dd. 22.12.2015

 Document

 Content exists in : nl fr

 Search in text:

 Print    E-mail    Show properties

 Properties

 Document type : Prior agreements L 24.12.2002

 Title : Voorafgaande beslissing nr. 2015.416 dd. 22.12.2015

 Tax year : 2015

 Document date : 22/12/2015

 Keywords : abnormaal of goedgunstig voordeel / winst / effect / inbreng in vennootschap

 Document language : NL

 Name : Voorafgaande beslissing nr. 2015.416 dd. 22.12.2015

 Version : 1

 Voorafgaande beslissing nr. 2015.416 dd. 22.12.2015

 Inbreng van deelneming

 Begrip winst

 Abnormale of goedgunstige voordelen

 Samenvatting

De aanvraag beoogt een voorafgaande beslissing te bekomen over de volgende vragen :

- De inbreng van 100% effecten van de vennootschap A door de vennootschap B in de vennootschap C aan nettoboekwaarde vergoed tegen de werkelijke waarden, maakt geen winst uit in hoofde van de NV EH en geeft bijgevolg geen aanleiding tot een belastingheffing in hoofde van de NV C op grond van :

- artikel 24, lid 1, 1° van het Wetboek der inkomstenbelastingen 1992 (hierna : « WIB92 »)

- artikel 24, lid 1, 2° van het WIB92 ;

- artikel 24, lid 1, 4° van het WIB92.

- De inbreng van deze effecten aan nettoboekwaarde vergoed tegen de werkelijke waarden , maakt geen voordeel uit, noch a fortiori een « abnormaal » of « goedgunstig » voordeel in de zin van de artikelen 79 juncto 207 van het WIB92 in hoofde van de NV C, ofwel in haar hoedanigheid van verkrijger van de inbreng, ofwel in hoedanigheid van bezitter van eigen aandelen (auto-detentie ).

Het college van de DVB bevestigt deze twee punten.

 De beslissing wordt enkel gepubliceerd in de taal waarin de aanvraag werd ingediend.

 I. Objet de la demande

1. La demande tend à obtenir la confirmation que :

1.1. L’apport de 100% des titres de la société A par la société B à sa filiale C  à valeur nette comptable rémunéré sur les valeurs réelles, ne constituera pas un bénéfice et par conséquent n’entraînera pas une taxation dans le chef de la société C sur la base de :

- l’article 24, alinéa 1er, 1° du CIR92 ;

- l’article 24, alinéa 1er, 2° du CIR92 ;

- l’article 24, alinéa 1er, 4° du CIR92.

1.2. L’apport de ces titres à valeur comptable nette rémunéré sur les valeurs réelles, ne constitue pas un avantage, ni a fortiori un avantage « anormal » ou « bénévole » au sens des articles 79 juncto 207 du CIR92 dans le chef de la société C, soit en sa capacité de société bénéficiaire de l’apport, soit en sa capacité de détenteur d’actions propres (auto-détention).

 II. Décision

2. Le Collège du SDA décide que l’opération d’apport de 100% de la participation détenue par la société B dans la société A à sa filiale C, à sa valeur nette comptable, rémunéré sur base de la valeur réelle de la participation, ne constituera pas un bénéfice et par conséquent n’entraînera pas une taxation dans le chef de la société C sur base de l’article 24, al. 1er, 1° ; 24, al. 1er, 2° et 24, al. 1er, 4° du CIR92. Par ailleurs, l’apport visé ci-dessus, ne constitue pas un avantage, ni a fortiori, un avantage «anormal» ou «bénévole » au sens des articles 79 juncto 207 du CIR92 dans le chef de C, soit en sa capacité de société bénéficiaire de l’apport, soit en sa capacité de détenteur d'actions propres (auto-détention).

3. L’opération envisagée s’inscrit dans une logique de simplification de la structure juridique du groupe et dans l’optique de préparer ce dernier aux exigences supplémentaires de Solvabilité II. La restructuration opérée depuis 2011 consiste à succursaliser la majorité des activités en Europe et en Asie sous la filiale C.

4. Aujourd’hui, la société B, dépend d’une autorité de contrôle prudentiel différente de celle de sa filiale, en tant que société holding, alors même qu’elle n’a plus d’activité opérationnelle dans son pays d’établissement.

5. Dès lors, l’apport de sa participation à sa filiale belge permettra à la Banque Nationale de Belgique d’être le seul régulateur du groupe et simplifiera le contrôle de conformité du groupe aux règles « Solvabilité II », applicables à compter du 01/01/2016.

6. La société B, en tant qu’actionnaire unique de sa filiale C et apporteuse devrait se prononcer sur l’apport et l’augmentation de capital en résultant probablement fin 2015.

 II.1. Application de l’article 24 du CIR92 à l’opération

5. L’apport des titres par la société B à sa filiale se fera comptablement sur base d’une valeur conventionnelle qui correspond à la valeur nette comptable de ces actions, et non à la valeur réelle desdites actions. Cependant, le calcul du nombre d’actions à émettre en rémunération de l’apport se fera bien sur base des valeurs réelles de la société apportée et de la société bénéficiaire de l’apport.

6. Le traitement comptable devant intervenir sera le suivant :

6.1. L’opération d’apport est comptabilisée à une valeur qui est inférieure à la valeur réelle des actifs apportés ;

6.2. Les actifs apportés figurent dans le bilan pour une valeur inférieure à la valeur réelle de ces actifs

6.3. Le montant qui est comptabilisé sous les éléments des fonds propres en compensation de l’apport reçu est inférieur à l’apport réellement reçu.

7. La question qui est soulevée porte sur la différence entre la valeur comptable desdites actions et leur valeur fiscale nette. Est-elle visée par une des dispositions de l’article 24 du CIR92 mentionnée dans la demande, au titre de bénéfices ?

 II.1.1. Notion de bénéfice dans le chef des sociétés

8. L’analyse de l’application possible de l’article 24 à l’opération envisagée implique que l’on analyse la notion de bénéfice dans le chef des sociétés.

9. La doctrine  rappelle qu’il n’y a pas de définition en tant que telle de la notion de bénéfice dans la loi fiscale. Cette dernière renvoie implicitement à la notion de bénéfice comptable.

10. Il en découle que le bénéfice annuel imposable correspond, en principe, au bénéfice comptable avant répartition.

11. Cette notion correspond à l’accroissement de l’actif net de la société au cours de l’exercice social considéré, abstraction faite :

- des accroissements qui résultent des apports en société pendant l’exercice,

- des diminutions qui résultent de remboursements de capital aux actionnaires et de la distribution de dividendes provenant de bénéfices qui ont été réalisés et mis en réserve au cours d’exercices antérieurs.

 II.1.2. Article 24, alinéa 1er, 1°du CIR92

12. L’article 24, alinéa 1er, 1° du CIR92 dispose que : « Les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent: 1° de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci ; »

13. Sont donc visés par cette disposition, les bénéfices qui résultent de l’objet même de l’entreprise tel que défini par ses statuts ainsi que les revenus du patrimoine de l’entreprise (revenus des capitaux et bien mobiliers, revenus des immeubles loués).

14. La différence entre la valeur comptable des titres apportés et leur valeur réelle telle que visée plus haut, n’est pas le résultat d’une opération de l’entreprise au sens visé ci-dessus.

15. On ne pourrait dès lors considérer qu’elle serait visée par l’article 24, alinéa 1er, 1° du CIR92.

 II.1.3. Article 24, alinéa 1er, 2° du CIR92

16. L’article 24, alinéa 1er, 2° du CIR92 dispose que : « Les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent : 2° de tout accroissement de la valeur des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels; »

17. Les plus ou moins–values visées par cette disposition légale sont celles qui sont afférentes aux éléments d’actifs affectés à l’exercice de l’activité professionnelle ou aux éléments du passif résultant de cette activité et qui ont été soit réalisées soit exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels.

18. Ne sont dès lors pas visé les éléments qui ont été apportés, investis ou mis à disposition de la société.

19. La différence entre la valeur comptable des titres apportés et leur valeur réelle ne constitue dès lors pas une plus-value ou une moins-value qui aurait été réalisée ou exprimée dans la comptabilité ou les comptes annuels de l’entreprise sur un élément visé par la disposition légale.

 II.1.4. Article 24, alinéa 1er, 4° du CIR92

20. L’article 24, alinéa 1er, 4° du CIR92 dispose que : « Les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent : 4° de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif, dans la mesure où la sous-estimation ou la surestimation ne correspond pas à un accroissement ou à un amoindrissement, selon le cas, exprimé ou non, ni à des amortissements pris en considération pour l'application de l'impôt. »

21. Cette disposition légale envisage le cas où des éléments de l'actif ont été sous-estimés ou des éléments du passif ont été surestimés à l'encontre des dispositions comptables ou fiscales. Ces éléments doivent être traités comme des réserves dites "occultes", c.-à-d. des réserves dissimulées et qui n'apparaissent pas au bilan sous leur dénomination normale.

22. Il s'agit notamment ici des éléments de l'actif entrés en possession ou toujours en possession de l'entreprise qui ont été comptabilisés, totalement ou partiellement, de manière erronée, soit qu'ils ont été directement portés à charge d'un compte de résultats, soit qu'ils ont fait l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur exagérés, soit encore qu'ils ont été sous-évalués dans l'inventaire de clôture (sont notamment visés ici les immobilisations, les stocks et les créances qui sont sous-estimés, en valeur ou en quantité, à la date de clôture de l'exercice).

23. Dans le cas d’espèce, les actions sont évaluées à la valeur conventionnelle correspondant à la valeur nette comptable.

24. Il est néanmoins tenu compte de la valeur réelle des actions afin de rémunérer l’apport.

25. Dans la mesure où la société apporteuse de la participation obtient l’agrément des autorités fiscales françaises pour effectuer cette opération en neutralité fiscale, et que cela n’a pas d’incidence du point de vue fiscal belge, il ne pourrait y avoir application de l’article 24, alinéa 1er, 4° du CIR92 à la différence entre la valeur comptable et la valeur réelle des actions apportées.

 II.2. Application éventuelle des articles 79 juncto 207 du CIR92 à la société bénéficiaire de l’apport

26. La question qui est soulevée consiste à se demander si l’on pourrait appliquer l’article 79 couplé à l’article 207 du CIR92 dans le chef de la société C, en tant que bénéficiaire de l’apport  ou en sa capacité de détenteur d’actions propres.

27. L’article 79 du CIR92 prévoit que : « Aucune déduction au titre de pertes professionnelles ne peut être opérée sur la partie des bénéfices ou profits qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles que le contribuable a retirés, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance. »

28. L’article 207, alinéa 2 du CIR92 prévoit quant à lui que : « Aucune de ces déductions (celles visées aux articles 199 à 206 du CIR92) ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79, ni sur les avantages financiers ou de toute nature reçus visés à l'article 53, 24°, ni sur l'assiette de la cotisation distincte spéciale établie sur les dépenses ou les avantages de toute nature, non justifiés conformément à l'article 219, ni sur la partie des bénéfices qui sont affectés aux dépenses visées à l'article 198, § 1er, 9° et 12°, ni sur la partie des bénéfices provenant du non-respect de l'article 194quater, § 2, alinéa 4 et de l'application de l'article 194quater, § 4, ni sur les plus-values visées à l'article 217, 3°, ni sur les dividendes visés à l'article 219ter. »

29. Ces dispositions légales concernent la matière des avantages anormaux ou bénévoles reçus par un contribuable en raison de ses liens d’interdépendance avec d’autres entreprises.

30. L’apport des titres de la société A par la société B à sa filiale belge C sera rémunéré compte tenu de la valeur réelle de la participation. Le nombre d’actions émises en rémunération de l’apport correspondra bien à la valeur des actions apportées.

31. Ainsi qu’exposé ci-dessus, l’apport en capital ne saurait être considéré comme constituant ou générant un bénéfice au sens de l’article 24 du CIR92. Partant, il ne pourrait entrer dans le champ d’application de l’article 79 combiné à l’article 207 CIR92 qui vise précisément des « bénéfices » qui, en outre, doivent résulter d’avantages anormaux ou bénévoles.

32. En ce qui concerne cette dernière notion, la société B, en tant que société apporteuse ne peut être considérée comme ayant accordé un avantage anormal ou bénévole quelconque, quand bien même l’apport de la participation serait rémunéré à la valeur nette comptable, du fait qu’elle ne subit aucun appauvrissement quelconque. En effet, B était propriétaire de 100% du capital de la société américaine avant l’opération et retrouve cette participation après l’opération d’apport, indirectement via les titres de la société C dont elle est seule actionnaire, même si cette dernière détient  une partie de ses titres en auto-détention (10,55%). En effet, ces actions propres font partie de son patrimoine social.

33. N’ayant subi aucun appauvrissement, B ne pourrait dès lors avoir consenti un avantage quelconque à la société C.

34. La situation d’actionnariat décrite ci-dessus implique en effet que seul un autre actionnaire pourrait être le bénéficiaire d’un avantage car il verrait augmenter la valeur relative de sa participation du fait de la valorisation de l’apport à une valeur inférieure à sa valeur réelle. Dans une telle hypothèse, l’actionnaire apporteur accepterait une dilution de sa propre participation et subirait donc un appauvrissement. Tel ne saurait être le cas en l’espèce compte tenu du fait que B est le seul actionnaire de C et donc seul propriétaire de son patrimoine social.

35. En l’espèce, comme l’apport sera en tout état de cause rémunéré en tenant compte des valeurs réelles de la participation apportée et de la société C, il ne pourrait y avoir d’avantage anormal ou bénévole consenti à cette dernière société.

36. Dès lors, il ne saurait être question d’un avantage anormal ou bénévole consenti à sa filiale par la société B et les articles 79 et 207, alinéa 2 du CIR92 ne sont pas d’application.

 In fine

37. La présente décision est basée sur les éléments tels que décrits par les demandeurs et ne vaut que dans la mesure où le réviseur d’entreprises n’émette pas de réserve quant à la comptabilisation de la participation.

38. De manière générale, le SDA ne se prononce pas sur les modes de calcul utilisés et les chiffres fournis par le demandeur dans la demande de décision anticipée et/ou en annexe de celle-ci.