

# Circulaire 2020/C/29 relative à la déduction des transferts intra-groupe à l'ISoc

*Cette circulaire commente la déduction des transferts intra-groupe à l'ISoc qui a été introduite par la loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés.*

*impôts sur les revenus ; impôt des sociétés ; impôt des non-résidents/sociétés ; base imposable à l'ISoc ; base imposable à l'INR/Soc.*

**SPF Finances, le 13.02.2020**

**Administration générale de la Fiscalité – Impôt des sociétés**

ANNEXE : [1](#)

## Table des matières

### I. Introduction

### II. Dispositions légales

### III. Sociétés éligibles

#### 1. Sociétés résidentes ou étrangères

#### 2. Sociétés liées

#### 3. Période minimale pendant laquelle les sociétés doivent être liées

#### 4. Sociétés exclues

#### 5. Dispositions spécifiques en cas de restructuration

### IV. Convention de transfert intra-groupe

#### 1. Généralités

#### 2. Montant du transfert intra-groupe, corbeille fiscale et limitation de déduction

#### 3. Indemnité de transfert intra-groupe

### V. Cas particulier : pertes définitives étrangères

### VI. Annexe à la déclaration

### VII. Exemple

### VIII. Entrée en vigueur

## I. Introduction

1. Cette circulaire commente l'introduction du régime relatif à la déduction des transferts intra-groupe à l'ISoc par l'art. 48, L 25.12.2017 (1). Ce régime a été adapté par la L 30.07.2018 (2). Sur base de l'art. 235, 2°, CIR 92, ce régime est également applicable à l'INR/Soc.

(1) *Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, MB 29.12.2017 et erratum dans le MB 26.03.2018 (ci-après, L 25.12.2017).*

(2) *Loi du 30.07.2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôt sur les revenus, MB 10.08.2018 (ci-après L 30.07.2018).*

2. Le régime relatif à la déduction des transferts intra-groupe est introduit (3) pour relever l'attractivité du régime fiscal belge pour les groupes belges et multinationaux de sociétés.

(3) *Voir le nouvel art. 205/5, CIR 92.*

La possibilité est offerte à ces groupes de compenser dans certaines circonstances les pertes de l'année d'une société du groupe avec les bénéfices d'une autre société du groupe (4).

(4) *Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 2864/001, p. 10.*

3. Une condition importante pour l'application de cette méthode de consolidation est donc qu'une convention de transfert intra-groupe doit être conclue entre les deux sociétés, laquelle indique que les deux parties se sont accordées sur la transaction (5).

(5) *Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 2864/001, p. 11.*

## II. Dispositions légales

4. Ci-après, les dispositions pertinentes de la L 25.12.2017.

### **Art. 18, 4° (6)**

A l'article 185 du même Code, modifié par les lois des 21 juin 2004 et 11 décembre 2008, les modifications suivantes sont apportées :

4° l'article est complété par un paragraphe 4, rédigé comme suit :

« § 4. Si la société s'est engagée à inclure le montant du transfert intra-groupe en tant que bénéfices de la période imposable en application de la convention de transfert intra-groupe visée à l'article 205/5, § 3, de l'exercice d'imposition, ce montant du transfert intra-groupe est repris dans la base imposable de la période imposable qui est liée à cet exercice d'imposition.

Si la société a repris un montant de transfert intra-groupe en déduction dans une période imposable antérieure en application de la convention de transfert intra-groupe visée à l'article 205/5, § 4, et si les activités de la société étrangère avec laquelle la convention a été conclue ont redémarré endéans les trois années suivant leur cessation, un montant équivalent au montant du transfert intra-groupe est repris dans la base imposable de la période imposable au cours de laquelle ces activités ont redémarré. ».

(6) *Voir art. 18, 4°, L 25.12.2017, tel qu'introduit par l'art. 31, L 30.07.2018.*

### **Art. 36 (7)**

Dans le titre III, chapitre II, section III, sous-section VII, du même Code, insérée par l'article 33, un article 194septies est inséré, rédigé comme suit :

« Art. 194septies. Les bénéfices sont exonérés :

- à concurrence de l'indemnité visée à l'article 205/5, § 3, alinéa 4, qui en exécution de la convention de transfert intra-groupe visée à l'article 205/5, § 3, est perçue en contrepartie de l'incorporation du montant du transfert intra-groupe dans les bénéfices de la période imposable ;

(...).

(7) Voir art. 36, L 25.12.2017, tel que remplacé par l'art. 27, L 30.07.2018.

#### **Art. 39, 9° (8)**

A l'article 198 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 25 décembre 2016, les modifications suivantes sont apportées :

9° le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa unique, est complété par un 16°, rédigé comme suit :

« 16° l'indemnité visée à l'article 205/5, § 3, alinéa 4, ou à l'article 205/5, § 4, alinéa 5. ».

(8) Voir art. 39, 9°, L 25.12.2017, tel que remplacé par l'art. 28, L 30.07.2018.

#### **Art. 48 (9)**

Dans le titre III, chapitre II, section IV, sous-section IIIbis/1, du même Code, insérée par l'article 47, il est inséré un article 205/5, rédigé comme suit :

« Art. 205/5. § 1<sup>er</sup>. Pour la détermination du revenu imposable, le montant du transfert intra-groupe décrit dans le présent article est porté en diminution des bénéfices de la période imposable. Cette réduction est dénommée « déduction du transfert intra-groupe ».

§ 2. Le montant du transfert intra-groupe est déterminé dans une convention de transfert intra-groupe visée au paragraphe 3 ou 4 conclue entre le contribuable et une société résidente ou étrangère éligible et qui se rapporte à un exercice d'imposition déterminé.

Aucun montant du transfert intra-groupe ne peut être porté en déduction des bénéfices sur la base d'une convention de transfert intra-groupe qui se rapporte à un autre exercice d'imposition.

Une société résidente ou étrangère éligible est une société qui pendant une période ininterrompue de 5 ans qui débute le 1<sup>er</sup> janvier de la quatrième année civile précédant l'année civile dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, est liée au contribuable.

Si le contribuable ou une société résidente ou étrangère qui est liée au contribuable a été constitué au cours de la période mentionnée à l'alinéa 3, suite à une fusion par constitution d'une nouvelle société, une scission par constitution d'une nouvelle société, une scission mixte ou une opération y assimilée, le contribuable ou la société liée au contribuable, peut, pour l'application de cet alinéa 3, être assimilé à la société ou à chaque société dans laquelle le total de l'avoir social du contribuable ou de la société qui y est liée se trouvait avant la réalisation de cette fusion, scission ou opération y assimilée.

Si l'avoir social ou une partie de l'avoir social d'une société est transféré dans l'avoir social du contribuable ou d'une société résidente ou étrangère qui est liée au contribuable, au cours de la période visée à l'alinéa 3, suite à une fusion par absorption, scission par absorption ou une opération y assimilée, un apport d'une branche d'activité ou un apport d'une universalité de biens, chaque société dans laquelle une partie de l'avoir social total du contribuable ou de la société qui est liée au contribuable se trouvait avant la réalisation de cette fusion, cette scission, cet apport ou cette opération y assimilée, sera assimilée au contribuable ou à la société résidente ou étrangère qui est liée au contribuable pour l'application de l'alinéa 3 et devra également répondre aux conditions d'application de cet alinéa 3.

Pour l'application du présent article, une société résidente ou étrangère qui est liée au contribuable est une société :

- qui dispose d'une participation directe d'au moins 90 p.c. dans le capital du contribuable ; ou
- dont le capital est directement détenu à raison d'au moins 90 p.c. par le contribuable ; ou
- dont le capital est directement détenu à raison d'au moins 90 p.c. par une autre société résidente ou étrangère et pour autant que cette autre société résidente ou étrangère dispose d'une participation d'au moins 90 p.c. dans le capital du contribuable.

Pour l'application du présent article, une société étrangère n'est considérée comme une société étrangère éligible que lorsqu'elle est établie au sein de l'Espace économique européen.

La convention visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> ne peut pas être conclue si une des deux parties est :

- une société qui met un bien immobilier ou d'autres droits réels sur un tel bien à la disposition d'une ou de plusieurs personnes physiques qui exercent dans la société un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1<sup>er</sup>, de leur conjoint ou des enfants de ces personnes lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ces enfants ;
- une société visée à l'article 185bis ;
- une société de navigation maritime qui est imposée en application des articles 115 à 120 ou de l'article 124 de la loi-programme du 2 août 2002 ;
- une société enregistrée comme commerçant en diamants qui est imposée en application des articles 67 à 71 de la loi-programme du 10 août 2015 ;
- une société qui est imposée forfaitairement sur les bénéfices de la période imposable en application de l'article 342, §§ 2 et 4 ;
- pour l'application du paragraphe 4, une société établie à l'étranger qui, bien qu'assujettie, dans le pays de son domicile fiscal, à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt, bénéficie dans celui-ci d'un régime fiscal exorbitant du droit commun.

§ 3. Une convention n'entre en ligne de compte en tant que convention de transfert intra-groupe que si les conditions du présent paragraphe sont remplies et si ces conditions sont également effectivement mises à exécution par les parties.

Le contribuable et la société résidente éligible ou l'établissement belge d'une société étrangère éligible sont identifiés comme étant les deux parties de la convention.

Dans cette convention, cette société résidente ou cet établissement belge s'engage à inclure le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention dans la déclaration à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, conformément à l'article 185, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, en tant que bénéfices d'une période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition auquel se rapporte la convention.

Dans cette convention, le contribuable s'engage à payer à cette société résidente ou à cet établissement belge une indemnité qui est égale à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents qui serait dû si le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention n'était pas porté en déduction des bénéfices de la période imposable.

§ 4. Dans le cas où une société étrangère éligible a définitivement cessé ses activités et où ces activités ne sont pas reprises par une autre société qui fait partie du même groupe de sociétés que cette société étrangère au cours des trois années qui suivent sa cessation d'activité, le contribuable peut conclure une convention de transfert intra-groupe avec cette société étrangère si celle-ci remplit les conditions du présent paragraphe et si ces conditions sont également effectivement mises à exécution par les parties.

Le contribuable et la société étrangère visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> éligible sont identifiés comme étant les deux parties de la convention.

Dans cette convention est repris le montant du transfert intra-groupe. Ce montant ne peut dépasser les pertes professionnelles déterminées

conformément aux dispositions du présent Code qui, dans le chef de la société étrangère éligible visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, sont éprouvées au cours de la période imposable pendant laquelle les activités ont définitivement cessé.

Dans le cas où les pertes professionnelles susvisées peuvent être portées en déduction, en tout ou en partie, par la société étrangère ou par une autre personne, les pertes professionnelles visées à l'alinéa précédent sont limitées à la partie des pertes professionnelles qui ne peut pas être portée en déduction par la société étrangère ou par une autre personne.

Dans cette convention le contribuable s'engage à payer une indemnité à cette société étrangère qui est égale à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents qui serait dû si le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention n'était pas porté en déduction des bénéfices de la période imposable.

§ 5. Afin de justifier l'avantage de la déduction du transfert intra-groupe, le contribuable doit joindre à sa déclaration à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents la convention visée au paragraphe 3 ou 4 dont le modèle est arrêté par le Roi. ».

(9) Voir art. 48, L 25.12.2017, tel que remplacé par l'art. 32, L 30.07.2018.

#### Art. 53, 2<sup>o</sup>

A l'article 207 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 25 décembre 2016, les modifications suivantes sont apportées :

2<sup>o</sup> l'alinéa 2 est complété par ce qui suit :

« - la déduction des transferts intra-groupe visée à l'article 205/5 ; ».

#### Art. 53/1 (10)

Dans l'article 207 du même Code, modifié en dernier lieu par l'article 53, un alinéa rédigé comme suit est inséré entre l'alinéa 7 et l'alinéa 8 :

« Aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206, 536 et 543 ne peut être opérée sur le montant du transfert intra-groupe visé à l'article 185, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, qui est repris dans la base imposable. »

(10) Voir art. 53/1, L 25.12.2017, tel qu'inséré par l'art. 33, L 30.07.2018.

#### Art. 73 (11)

L'article 292 du même Code, modifié par les lois du 22 juillet 1993 et du 4 mai 1999, est complété par deux alinéas, rédigés comme suit :

« Les sommes imputables visées à l'alinéa 1<sup>er</sup> ne sont pas imputées sur le montant du transfert intra-groupe visé à l'article 185, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, qui est repris dans la base imposable.

(...). »

(11) Voir art. 73, L 25.12.2017, tel que remplacé par l'art. 34, L 30.07.2018.

### III. Sociétés éligibles

#### 1. Sociétés résidentes ou étrangères

5. Une convention de transfert intra-groupe peut être conclue entre un contribuable et une société résidente ou étrangère éligible (voir art. 205/5, § 2, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92).

Pour l'application de la déduction des transferts intra-groupe, une société étrangère n'est considérée comme une société éligible que lorsqu'elle est établie au sein de l'Espace économique européen (EEE) (voir art. 205/5, § 2, al. 7, CIR 92).

6. Le régime relatif à la déduction des transferts intra-groupe est destiné en premier lieu aux (voir n° 24) :

- sociétés résidentes, et aux
- établissements belges de sociétés étrangères établies au sein de l'EEE.

Les pertes des sociétés étrangères, autres que celles visées à l'alinéa précédent, ne peuvent être imputées en Belgique que dans le cas exceptionnel de pertes encourues au cours de l'année de la cessation lorsque cette société est établie dans l'EEE (12).

(12) Voir en ce sens doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 2864/003, p. 153, et les n° 39 et s.

#### 2. Sociétés liées

7. Le régime relatif à la déduction des transferts intra-groupe requiert un lien fort entre la société qui réalise le transfert et la société qui le reçoit (13).

(13) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 2864/001, p. 85.

Le régime tend en effet, de la même manière qu'un régime de consolidation fiscale à part entière, à traiter fiscalement, dans une certaine mesure, des sociétés différentes comme si elles n'en formaient qu'une (14).

(14) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 2864/003, p. 44.

8. Une société résidente ou étrangère éligible est une société qui, pendant une période ininterrompue de 5 ans débutant le 1<sup>er</sup> janvier de la quatrième année civile précédant l'année civile dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, est liée au contribuable (voir art. 205/5, § 2, al. 3, CIR 92).

9. Pour l'application de la déduction des transferts intra-groupe, une société résidente ou étrangère liée au contribuable est une société (voir art. 205/5, § 2, al. 6, CIR 92) :

- qui dispose d'une participation directe d'au moins 90 % dans le capital du contribuable, ou
- dont le capital est directement détenu à raison d'au moins 90 % par le contribuable, ou
- dont le capital est directement détenu à raison d'au moins 90 % par une autre société résidente ou étrangère et pour autant que cette autre société résidente ou étrangère dispose d'une participation d'au moins 90 % dans le capital du contribuable.

10. Le champ d'application de la déduction des transferts intra-groupe est donc limité aux sociétés-mères, aux filiales ou aux sociétés sœurs du contribuable, ou aux établissements belges de ces sociétés, lorsqu'elles sont étrangères.

11. L'exemple suivant permet d'illustrer cette condition.

Une société résidente A détient une participation de 90 % dans :

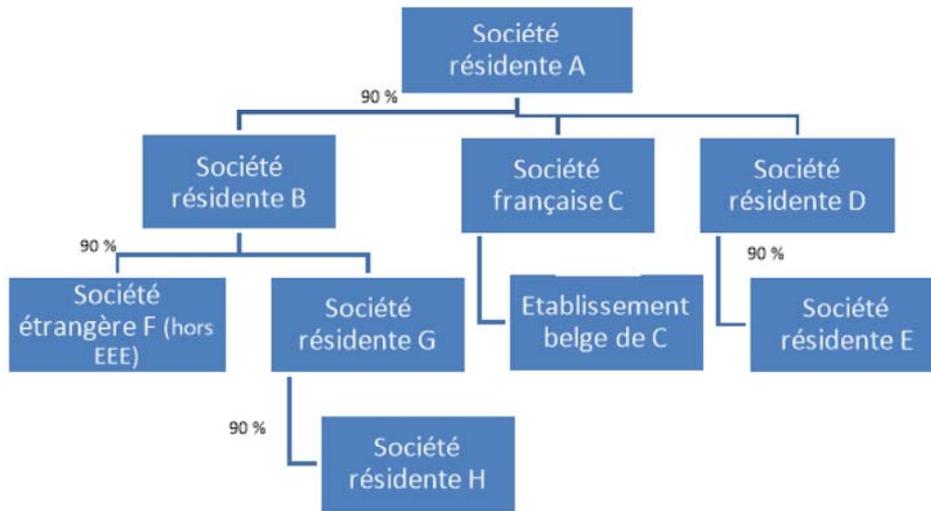
- la société résidente B ;
- la société française C, qui dispose d'un établissement belge ;

- la société résidente D.

La société résidente D détient à son tour une participation de 90 % dans une autre société résidente E.

La société résidente B détient une participation de 90 % dans :

- une société étrangère F qui n'est pas établie dans l'EEE ;
- une société résidente G qui à son tour détient une participation de 90 % dans la société résidente H.



La société B peut conclure une convention de transfert intra-groupe avec :

- la société A (société mère résidente avec une participation dans B de 90 %) ;
- la société D (société sœur résidente qui satisfait à la participation minimale) ;
- l'établissement belge de la société C (établissement stable d'une société sœur étrangère qui satisfait à la participation minimale) ;
- la société G (société fille de B qui satisfait à la participation minimale).

La société B ne peut pas conclure de convention de transfert intra-groupe avec :

- la société résidente E (pas de participation de 90 %) ;
- la société résidente H (pas de participation de 90 %) ;
- la société étrangère F (non établie au sein de l'EEE).

### 3. Période minimale pendant laquelle les sociétés doivent être liées

12. Le contribuable et la société résidente ou étrangère éligible doivent rester liés pendant une période ininterrompue de 5 ans (voir n° 8).

Cette période de 5 ans débute le 1<sup>er</sup> janvier de la quatrième année civile précédant l'année civile dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (ex.d'imp.). Ce délai s'applique également en cas de constitution d'une nouvelle société.

13. Les exemples suivants permettent d'illustrer le calcul de ce délai.

#### Exemple 1

Une société dont l'exercice comptable correspond à l'année civile, a acquis au cours de l'année 2016 une participation de 90 %. A partir de l'ex.d'imp. 2021, elle peut en principe faire usage de la déduction des transferts intra-groupe à condition que cette participation soit maintenue durant l'entièreté de l'année civile 2021.

#### Exemple 2

Une société qui clôture annuellement son exercice comptable au 30 juin, a acquis une participation d'au moins 90 % en octobre 2017. A partir de l'ex.d'imp. 2022, elle peut en principe faire usage de la déduction des transferts intra-groupe à condition que la participation soit maintenue durant l'entièreté de l'année civile 2022.

### 4. Sociétés exclues

14. Certaines sociétés ne peuvent pas conclure de convention de transfert intra-groupe et sont, en conséquence, exclues du régime relatif à la déduction des transferts intra-groupe.

Ces exclusions concernent principalement les sociétés qui ne sont pas soumises aux règles de droit commun en matière d'impôts sur les revenus.

Sont exclues les sociétés suivantes (voir art. 205/5, § 2, al. 8, CIR 92) :

- une société qui met un bien immobilier ou d'autres droits réels sur un tel bien à la disposition d'une ou de plusieurs personnes physiques qui exercent dans la société un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92, de leur conjoint ou des enfants de ces personnes lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ces enfants ;
- une société visée à l'art. 185bis, CIR 92 ;
- une société de navigation maritime qui est imposée en application des art. 115 à 120 ou de l'art. 124, LP 02.08.2002 (15) ;
- une société enregistrée comme commerçant en diamants qui est imposée en application des art. 67 à 71, LP 10.08.2015 (16) ;
- une société qui est imposée forfaitairement sur les bénéfices de la période imposable en application de l'art. 342, §§ 2 et 4, CIR 92 ;
- pour l'application de l'art. 205/5, § 4, CIR 92, une société établie à l'étranger qui, bien qu'assujettie, dans le pays de son domicile fiscal, à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt, bénéficie dans celui-ci d'un régime fiscal exorbitant du droit commun.

(15) Loi programme du 02.08.2002, MB 29.08.2002.

(16) Loi programme du 10.08.2015, MB 18.08.2015.

15. Les sociétés résidentes ou les établissements belges de sociétés étrangères qui sont bien assujettis en Belgique aux règles de droit commun en matière d'impôts sur les revenus peuvent (à l'exception de celle visée au n° 14, al. 3, 1<sup>er</sup> tiret), en principe, faire usage du régime relatif à la déduction de transferts intra-groupe.

Cela sera également le cas pour les sociétés d'investissement qui ne sont pas reprises dans le champ d'application de l'art. 185bis, CIR 92, les sociétés de trésorerie ou les sociétés de financement (17).

(17) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 3147/001, p. 30.

## 5. Dispositions spécifiques en cas de restructuration

16. Les sociétés qui concluent entre elles une convention de transfert intra-groupe peuvent, chacune de leur côté, avoir fait partie d'une restructuration ou être constituées suite à une restructuration au cours de la période de 5 ans considérée durant laquelle les sociétés doivent être liées (voir les n°s 8 et 12).

17. Le législateur a prévu des dispositions en vue de neutraliser les conséquences de ces opérations (18).

(18) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 3147/001, p. 33.

18. Il s'agit plus particulièrement des opérations suivantes (voir art. 205/5, § 2, al. 4 et 5, CIR 92) :

- des sociétés concluent une convention de transfert intra-groupe alors qu'elles ont été constituées suite à une fusion par constitution d'une nouvelle société, une scission par constitution de nouvelles sociétés, une scission mixte ou une opération y assimilée, au cours de la période de 5 ans durant laquelle les sociétés doivent être liées.

Dans ce cas, la société qui conclut une convention de transfert intra-groupe, mais qui a été constituée au cours de la période de 5 ans durant laquelle les sociétés doivent être liées, suite à une opération visée par laquelle la totalité ou une partie de l'avoir social d'une ou plusieurs sociétés est transférée à cette société nouvellement constituée, devra démontrer que chacune des sociétés dans lesquelles se trouvait son avoir social total avant la réalisation de l'opération visée, remplit également la condition de sociétés liées.

Pour l'application de cette disposition, les sociétés absorbées ou scindées qui ont cessé d'exister, sont censées subsister dans les sociétés absorbantes ou bénéficiaires ;

- des sociétés concluent une convention de transfert intra-groupe alors que leur avoir social a augmenté en conséquence d'une fusion par absorption, d'une scission par absorption ou d'une opération y assimilée, d'un apport d'une branche d'activités ou d'un apport d'une universalité de biens et ce, au cours de la période de 5 ans durant laquelle les sociétés doivent être liées.

Dans ce cas, la société qui conclut une convention de transfert intra-groupe, mais dont l'avoir social a augmenté au cours de la période de 5 ans précitée suite à une opération visée, devra démontrer que non seulement elle mais également chacune des sociétés dans laquelle se trouvait une partie de son avoir social total avant l'exécution de l'opération visée, remplissent la condition de sociétés liées.

Cela signifie concrètement que chaque société dans laquelle se trouvait une partie de l'avoir social total d'une société qui conclut une convention de transfert intra-groupe, doit également être liée avec l'autre société avec laquelle la convention de transfert intra-groupe a été conclue. Il est bien entendu que ces sociétés doivent avoir été liées pendant une période de 5 ans qui débute le 1<sup>er</sup> janvier de la quatrième année civile précédant l'année civile dont le millésime désigne l'exercice d'imposition auquel se rattache la convention de transfert intra-groupe.

Pour l'application de cette disposition, les sociétés absorbées ou scindées qui ont cessé d'exister, sont censées subsister dans les sociétés absorbantes ou bénéficiaires.

19. Ci-après, sont donnés trois exemples illustrant ces considérations.

Exemple 1 (application de l'art. 205/5, § 2, al. 4, CIR 92)

Une société résidente C est liée au contribuable D et est constituée en 2019 suite à la fusion des sociétés A et B (fusion par constitution d'une nouvelle société). Avant la réalisation de cette fusion, l'avoir social de la société C était repris dans les sociétés A et B.

Le contribuable D conclut une convention de transfert intra-groupe relative à l'ex.d'imp. 2021 avec la société C. Le délai visé par l'art. 205/5, § 2, al. 3, CIR 92, court donc du 01.01.2017 au 31.12.2021.

Si, avant la réalisation de cette fusion :

- les sociétés A et B ne sont pas liées avec le contribuable D, ou
- la société A est bien liée avec le contribuable D, mais la société B ne l'est pas, ou
- la société B est bien liée avec le contribuable D, mais la société A ne l'est pas,

alors, la société C ne peut pas être considérée comme une société résidente éligible dans le cadre de la convention de transfert intra-groupe concernée.

C'est seulement si :

- les sociétés A et B sont liées avec le contribuable D du 01.01.2017 jusqu'à la réalisation de la fusion, et
- la société C est liée avec le contribuable D à partir de la réalisation de cette fusion jusqu'au 31.12.2021,

que cette société C est considérée comme une société résidente éligible dans le cadre de la convention de transfert intra-groupe concernée.

Exemple 2 (application de l'art. 205/5, § 2, al. 5, CIR 92)

Une société résidente C détient une participation de 95 % dans le capital du contribuable D et en 2019, l'apport d'une branche d'activité est réalisé par la société A dans la société C, cette dernière voyant son avoir social augmenter. Le contribuable D conclut avec la société C une convention de transfert intra-groupe relative à l'ex.d'imp. 2021. Le délai prévu par l'art. 205/5, § 2, al. 3, CIR 92, court en conséquence du 01.01.2017 au 31.12.2021.

C'est seulement si les sociétés A et C sont liées avec le contribuable D du 01.01.2017 au 31.12.2021 que la société C pourra être considérée comme une société résidente éligible dans le cadre de la convention de transfert intra-groupe.

Exemple 3 (application de l'art. 205/5, § 2, al. 5, CIR 92)

Une société résidente C détient 100 % de la société résidente B et 95 % de ses actions sont détenues par la société résidente D. C absorbe B en 2019.

Le délai pour que C et D puissent signer une convention débute le 01.01.2020.

20. Ces dispositions sont uniquement applicables aux sociétés qui signent la convention de transfert intra-groupe. Dans ce cas, elles sont applicables indépendamment du fait que la fusion, la scission, l'apport ou l'opération assimilée soit ou non neutre fiscalement.

## IV. Convention de transfert intra-groupe

### 1. Généralités

21. La déduction des transferts intra-groupe peut uniquement être appliquée si une convention de transfert intra-groupe est conclue entre deux sociétés et répond à un certain nombre de caractéristiques (voir art. 205/5, § 2, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92).

22. La convention de transfert intra-groupe se rapporte à un ex.d'imp. déterminé. En conséquence, aucune déduction des transferts intra-groupe ne peut être portée en diminution des bénéfices sur base d'une convention qui se rapporte à un autre ex.d'imp. (voir art. 205/5, § 2, al. 2, CIR 92).

23. La convention de transfert intra-groupe doit répondre à un certain nombre de conditions et ces conditions doivent par ailleurs être effectivement respectées par les parties (voir art. 205/5, § 3, CIR 92).

24. Le contribuable et la société résidente éligible ou l'établissement belge d'une société étrangère éligible doivent être identifiés comme les deux parties à la convention. En ce qui concerne la déduction des transferts intra-groupe en cas de pertes définitives subies à l'étranger, il est renvoyé aux n°s 39 et s.

Ensuite, les engagements suivants doivent être repris dans cette convention :

- l'engagement de la société résidente éligible ou de l'établissement belge de la société étrangère éligible de reprendre, dans sa déclaration à l'ISoc ou à l'INR/Soc., le montant du transfert intra-groupe stipulé dans la convention comme bénéfice de la période imposable liée à l'ex.d'imp. auquel la convention est relative ;
- l'engagement du contribuable (la société transférante) à payer à cette société résidente ou cet établissement belge une indemnité égale à l'ISoc ou à l'INR/Soc. qui aurait été dû si le montant du transfert intra-groupe stipulé dans la convention n'avait pas été déduit de ses bénéfices de la période imposable. L'indemnité doit être réellement versée (19). Une simple comptabilisation à titre de dette, sans paiement effectif, n'est pas suffisante.

(19) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 3147/001, p. 31.

25. Si les conditions précitées sont effectivement remplies, en d'autres termes si :

- le montant du transfert intra-groupe prévu dans la convention est réellement repris dans la déclaration de la société résidente éligible ou de l'établissement belge d'une société étrangère éligible à titre de bénéfices de la période imposable (voir art. 185, § 4, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92), et
- l'indemnité est réellement versée,

alors, le contribuable (la société transférante) peut déduire le transfert intra-groupe des bénéfices de la période imposable.

La non-reprise du bénéfice (le montant du transfert intra-groupe prévu dans la convention) dans la déclaration de la société résidente éligible ou de l'établissement belge d'une société étrangère éligible signifie par conséquent que le transfert intra-groupe n'est pas déductible dans le chef du contribuable (la société transférante). Il en est de même en cas de non-paiement de l'indemnité.

### 2. Montant du transfert intra-groupe, corbeille fiscale et limitation de déduction

26. Le texte légal ne prévoit aucune limitation du montant du transfert intra-groupe (voir également n° 27). En d'autres termes, les parties ne sont pas tenues de limiter ce montant à la perte de la société résidente éligible ou de l'établissement belge d'une société étrangère éligible (20).

(20) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 3147/001, p. 32.

Cela étant, l'administration sera attentive au but poursuivi par le législateur qui vise à traiter les sociétés liées au sein d'un même groupe comme si elles ne formaient qu'une seule entité fiscale. Il en résulte qu'un transfert intra-groupe ne peut aboutir à une situation où des bénéfices du contribuable qui auraient dû être taxés au taux ordinaire, sont imposés dans le chef de la société résidente ou étrangère éligible à un taux réduit.

27. Si toutes les conditions sont remplies, le montant du transfert intra-groupe peut :

- dans le chef du contribuable, être porté en déduction des bénéfices de la période imposable. Cette déduction est effectuée après la déduction des éléments non-imposables, la déduction RDT de l'année même, l'application du régime transitoire de la déduction pour brevet, la déduction pour revenus d'innovation et la déduction pour investissement. Elle est limitée au résultat qui subsiste après ces opérations ;
- dans le chef de la société résidente éligible ou l'établissement belge de la société étrangère éligible, être repris dans la base imposable de la période imposable qui se rattache à cet ex.d'imp. Concrètement, cela signifie que dans la déclaration à l'ISoc ou à l'INR/Soc., la situation de début des réserves devra être diminuée d'un montant qui correspond au montant du transfert intra-groupe (21).

(21) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 3147/001, p. 30.

28. A partir de l'ex.d'imp. 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2019, la base pour la corbeille fiscale est égale au solde subsistant des bénéfices après la déduction du transfert intra-groupe (voir art. 207, al. 2, CIR 92).

29. Si le transfert intra-groupe excède la perte professionnelle, aucune des déductions prévues aux art. 199 à 206, 536 et 543, CIR 92, ne peut être opérée de quelque façon que ce soit sur le montant du transfert-intragroupe qui est repris dans la base imposable (voir art. 207, al. 8, CIR 92).

30. L'exemple suivant est donné à titre d'illustration.

Une société résidente éligible a une perte fiscale (résultat négatif après la 1<sup>re</sup> opération) de l'année de 200 euros. Une convention de transfert intra-groupe est conclue pour un montant de 300 euros. La perte de 200 euros est compensée par la reprise du transfert intra-groupe dans la base imposable. Sur la différence de 100 euros (300 – 200), la société résidente éligible ne pourra appliquer aucune déduction, ce qui implique que ce montant de 100 euros sera soumis à l'ISoc.

31. De plus, les sommes imputables au titre de précompte mobilier fictif et de quotité forfaitaire d'impôt étranger ne peuvent pas être imputées sur la quotité de l'impôt afférente au montant du transfert intra-groupe qui est repris dans la base imposable (voir art. 292, al. 2, CIR 92).

### 3. Indemnité de transfert intra-groupe

32. Dans la convention de transfert intra-groupe, le contribuable (la société transférante) s'engage à payer une indemnité égale à l'ISoc ou à l'INR/Soc. qui aurait été dû si le montant repris dans la convention de transfert intra-groupe n'était pas porté en diminution des bénéfices de la période imposable (voir n° 24).

Cette indemnité doit garantir la neutralité de la transaction sur l'avoir social (22).

(22) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 3147/001, p. 31.

33. L'indemnité du transfert intra-groupe est égale au montant d'impôt qui frapperait normalement le transfert intra-groupe. Même si le contribuable (la société transférante) n'est redevable, sans tenir compte du transfert intra-groupe, d'aucun ISoc du fait qu'il dispose par exemple de pertes antérieures, l'indemnité du transfert intra-groupe reste due.

34. Le cas échéant, il peut être tenu compte, pour le calcul de l'indemnité du transfert intra-groupe, du taux réduit à l'ISoc sur la première tranche de 100.000 euros du résultat imposable d'une petite société (art. 215, al. 2, CIR 92). De plus, il doit être tenu compte d'une éventuelle majoration pour cause d'absence de versement anticipé (art. 218, § 1<sup>er</sup>, CIR 92).

35. Cette indemnité a la nature d'une dépense non-admise (DNA) dans le chef de la société qui effectue le paiement (la société transférante) (voir art. 198, § 1<sup>er</sup>, 16<sup>o</sup>, CIR 92).

De plus, cette indemnité est exonérée dans le chef de la société qui la reçoit (la société résidente éligible ou l'établissement belge d'une société étrangère éligible). En pratique, une augmentation de la situation de début des réserves pour un montant égal à cette indemnité est opérée.

36. Compte tenu que l'indemnité est neutralisée fiscalement, en la qualifiant de DNA dans le chef de celui qui la paie (la société transférante) et en la qualifiant de revenu exonéré dans le chef du bénéficiaire, le législateur a considéré qu'il était inutile de préciser qu'il n'existe pas d'obligation d'établir de fiche distincte telle que visée à l'article 57, CIR 92 (23).

(23) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, 3147/001, p. 32.

37. Dans la mesure où cette indemnité est limitée au montant de l'impôt qui aurait été dû (24), cette indemnité ne peut pas être qualifiée de dividende visé à l'art. 18, CIR 92, ou d'avantage anormal ou bénévole visé à l'art. 26, CIR 92, à défaut de transfert d'actifs.

(24) Si le montant repris dans la convention de transfert intra-groupe n'était pas porté en diminution des bénéfices de la période imposable de la société transférante.

38. L'exemple suivant illustre ces considérations.

Le taux à l'ISoc est supposé être de 25 % (25). Tous les montants sont en euros.

(25) Le taux de l'ISoc est fixé à 25 % et aucune contribution complémentaire de crise n'est encore due, à partir de l'ex.d'imp. 2021 (voir également la circulaire 2018/C/116 du 22.10.2018 concernant les modifications apportées aux taux de l'ISoc et à la contribution complémentaire de crise).

Avant la déduction du transfert intra-groupe, La société A présente un bénéfice imposable de 200 tandis que la société B présente une perte fiscale de 100. Les sociétés A et B sont deux sociétés sœurs résidentes.

Dans la convention de transfert intra-groupe, il est stipulé que la société A transférera 100 de bénéfices à la société B. Dès lors, la société A doit payer une indemnité qui sera égale au montant d'ISoc frappant normalement le transfert intra-groupe. Dans un tel cas, l'indemnité s'élève en conséquence à 25, c'est-à-dire 100 x 25 %. Ce montant de 25 est une DNA pour la société A et un bénéfice exonéré pour la société B.

## V. Cas particulier : pertes définitives étrangères

39. Comme déjà mentionné au n° 6, la déduction des transferts intra-groupes s'adresse en premier lieu aux sociétés résidentes et aux établissements belges de sociétés étrangères situées au sein de l'EEE.

40. Ce n'est que dans le cas exceptionnel de pertes de cessation subies dans une société établie dans l'EEE, qu'il est possible d'appliquer le régime relatif à la déduction des transferts intra-groupes à des pertes étrangères.

Le traitement des pertes définitives au sein d'un groupe, subies par des sociétés éligibles membres du groupe, est ainsi assimilé au traitement des pertes définitives d'établissements belges (26).

(26) Voir en ce sens doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 2864/003, p. 45.

41. Quand une société étrangère éligible a définitivement cessé ses activités et quand ces activités ne sont pas reprises par une autre société qui fait partie du même groupe de sociétés que cette société étrangère au cours des trois années qui suivent sa cessation d'activité, le contribuable peut conclure une convention de transfert intra-groupe avec cette société étrangère (voir art. 205/5, § 4, CIR 92) (27).

(27) Dans les faits, la cessation d'activités définitive de la société pourra être admise lorsque celle-ci est dissoute et la liquidation terminée ou à la clôture de la faillite entraînant sa dissolution. En pratique, la convention doit être signée pendant la période de liquidation de la société et, en particulier, le paiement de l'indemnité doit être fait pendant cette période.

42. Comme pour une convention de transfert intra-groupe relative à des pertes belges (voir les n°s 21 et svts), la convention de transfert-intragroupe relative à des pertes définitives étrangères doit répondre à un certain nombre de conditions et ces conditions doivent être effectivement exécutées par les parties.

43. Le contribuable et la société étrangère qui cesse ses activités doivent être identifiés comme les deux parties à la convention.

De plus, les montant et engagement suivants doivent être repris dans la convention :

- le montant du transfert intra-groupe. Ce montant ne peut pas être plus élevé que les pertes professionnelles déterminées conformément aux dispositions du CIR 92 qui, dans le chef de la société étrangère, sont éprouvées au cours de la période imposable pendant laquelle les activités ont définitivement cessé.

Quand ces pertes professionnelles peuvent être déduites, en tout ou en partie, par la société étrangère ou par une autre personne, ces pertes professionnelles sont limitées à la partie des pertes qui ne peut pas être portée en déduction par cette société étrangère ou par une autre personne ;

- l'engagement du contribuable à payer une indemnité à cette société étrangère qui est égale à l'ISoc ou à l'INR/Soc. qui serait dû si le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention n'était pas porté en déduction des bénéfices de la période imposable. Les directives tracées aux n°s 33 à 38 sont ici également applicables.

44. Si un contribuable a repris un montant de transfert intra-groupe en déduction dans une période imposable antérieure, en application d'une convention de transfert intra-groupe, et si les activités d'une société étrangère avec laquelle la convention a été conclue, ont redémarré endéans les trois années suivant leur cessation, un montant équivalent au montant du transfert intra-groupe est repris dans la base imposable de la période imposable au cours de laquelle ces activités ont redémarré (voir art. 185, § 4, al. 2, CIR 92).

45. Le délai de trois ans doit, par conséquent, être considéré comme une condition résolutoire. Le droit d'appliquer la déduction des transferts intra-groupe est en effet retiré si, trois ans après la cessation, il devait apparaître que les activités sont à nouveau exercées par une autre société du même groupe.

Dans ce cas, la perte ne peut pas être considérée comme « définitive ». La disposition vise à éviter une double déduction des pertes dans le cas où des activités seraient redémarrées ou reprises (28).

(28) Voir en ce sens doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 2864/003, p. 45.

46. Les considérations ci-avant sont illustrées par l'exemple suivant (29).

La société étrangère B, qui est établie aux Pays-Bas et tient ses comptes annuels par année civile, cesse ses activités en 2021. Elle présente une perte de 100 euros, déterminée selon les dispositions du CIR 92.

La société résidente A a une participation directe de 95 % dans la société B. Une convention de transfert intra-groupe est conclue entre la société résidente A et la société étrangère B. Dans cette convention, il est prévu que la société A peut déduire les pertes professionnelles définitives de B de 2021, déterminées selon les dispositions du CIR 92, de ses bénéfices de la période imposable en échange du paiement de l'indemnité correspondant à l'ISoc qui frapperait normalement le transfert intra-groupe. L'indemnité s'élèvera dans ce cas à 25 euros (100 euros x 25 %).

Si, au cours des 3 ans suivant la cessation, il apparaît que les conditions ne sont pas respectées, la déduction sera alors reprise dans le chef de la société A.

(29) Voir dans ce sens doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 2864/003, p. 45-46.

## VI. Annexe à la déclaration

47. Afin de justifier l'avantage de la déduction des transferts intra-groupe, le contribuable doit joindre à sa déclaration à l'ISoc ou à l'INR/Soc. la convention de transfert intra-groupe (voir art. 205/5, § 5, CIR 92). Le modèle de cette convention est repris en [annexe](#).

## VII. Exemple

48. Ci-après est donné à titre d'illustration un exemple inspiré des documents parlementaires (30).

Dans l'exemple, il est supposé que le taux d'ISoc est de 25 %. Tous les montants sont en euros.

A et B sont deux sociétés sœurs résidentes. A la clôture des comptes de l'année X, A présente une perte fiscale de 200 et B un bénéfice imposable avant déduction du transfert intra-groupe de 500.

Une convention de transfert intra-groupe est conclue entre A et B l'année X + 1, par laquelle un transfert intra-groupe de 200 est convenu.

En exécution de cette convention, A s'engage à reprendre le transfert intra-groupe dans son résultat de la période imposable qui se rattache au même ex.d'imp. que celui afférent à la période imposable pour laquelle B porte le transfert intra-groupe en déduction de ses bénéfices imposables. Pour maintenir la neutralité de l'avoir social, B paye à A pendant l'année X + 1 une indemnité de 50 (31).

### La transaction a l'effet suivant dans le chef de A (la société résidente éligible) :

#### Année X

Le résultat imposable initial négatif (perte fiscale) de l'année X, qui était constitué d'un mouvement négatif des réserves pour un montant de 250 et de DNA pour 50, est, en exécution de la convention de transfert intra-groupe, corrigée de manière purement fiscale par une diminution de la situation de début des réserves de 200.

Le résultat fiscal de A pour cette période est ramené à 0, de sorte qu'aucune perte ne peut être reportée sur la période suivante.

#### Année X + 1

Au cours de la période imposable suivante, A reçoit une indemnité de 50 de B en exécution de la convention de transfert intra-groupe. Pour neutraliser l'impact fiscal de cette opération, A augmentera la situation de début des réserves de 50. En d'autres termes, cette indemnité est exonérée.

### La transaction a l'effet suivant dans le chef de B (le contribuable = la société transférante) :

#### Année X

En exécution de la convention de transfert intra-groupe, B peut diminuer son résultat imposable de l'année X de 200. En raison de la déduction du transfert intra-groupe, le bénéfice imposable est diminué à 300 et B bénéficie d'un avantage fiscal de 50, sous la forme de l'ISoc épargné (200 x 25 % = 50).

#### Année X + 1

L'indemnité de transfert intra-groupe de 50 que B paye à A pendant la période imposable suivante a un impact négatif sur le mouvement des réserves (charge). Pour neutraliser cet impact négatif, B doit reprendre cette indemnité dans ses DNA, celle-ci étant ainsi imposée.

(30) Voir doc. parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54 3147/001, p. 31-32.

(31) L'indemnité de 50 est égale à l'ISoc qui aurait été dû si le transfert intra-groupe de 200 n'avait pas été porté en déduction des bénéfices de la période imposable, c'est-à-dire 200 x 25 %.

## VIII. Entrée en vigueur

49. Le régime relatif à la déduction du transfert intra-groupe entre en vigueur le 01.01.2019 et est applicable à partir de l'ex.d'imp. 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2019 (32).

(32) Voir art. 86. B1., L 25.12.2017, tel que modifié par l'art. 38, a) à c), L 30.07.2018 et l'art. 6, 1°, L 11.02.2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses, MB 22.03.2019.

50. Toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26.07.2017, reste sans effet pour l'application du régime de déduction des transferts intra-groupe (33).

(33) Voir art. 86. D., L 25.12.2017.

AU NOM DU MINISTRE  
Pour l'Administrateur général de la Fiscalité,

D. DELVAUX  
Conseiller général

Réf. interne : 717.397

---

[TOP](#)