

TETRALERT – TAX

NE JETEZ PAS LA SOCIÉTÉ DE DROIT COMMUN AVEC L'EAU DU BAIN

I. SAGA DE L'IMMATRICULATION SCINDÉE : STANDPUNT N° 15004

La saga de l'immatriculation scindée continue de faire des vagues en Région flamande : en cause la mise en ligne, le 26 avril 2017, sur le site internet du VLABEL, de [la dernière mise à jour de la décision 15004](#), avec cette fois-ci pour cible la donation de la nue-propiété des parts de la société de droit commun.

Pour rappel, [l'article 2.7.1.0.7 du Code flamand de la fiscalité](#), ci-après « CFF » (pendant de [l'article 9 du Code des droits de succession](#)) comporte une fiction selon laquelle les biens meubles ou immeubles acquis en usufruit par le futur défunt et en nue-propiété par ses héritiers seront considérés comme faisant partie de la succession de l'usufruitier, sauf à démontrer que l'acquisition ne déguisait pas en soi une libéralité au profit du tiers bénéficiaire. Sur la base d'une interprétation de la jurisprudence de la Cour de cassation, l'administration avait, de longue date, admis que la preuve contraire était valablement rapportée si les parties démontraient qu'une donation préalable (même du parent à l'enfant) avait permis cette acquisition scindée.

On se rappellera toutefois que ce mécanisme avait été repris dans la liste noire éditée par

l'administration fédérale dans sa circulaire du 19 juillet 2012 pour en être supprimé, ensuite, dans la circulaire du 10 avril 2013.

Toutefois, le répit fut de courte durée puisque, par une décision du 19 avril 2013, l'administration considéra que la preuve contraire exigée à l'article 9 du Code des droits de succession ne pourrait consister en une donation préalable.

Après avoir été fermement rappelée à l'ordre par le Ministre des finances, l'administration finit par publier une [décision \(RJ S9/06-07\), le 18 juillet 2013](#), selon laquelle une donation préalable pourra valoir comme preuve contraire dans deux hypothèses (i) lorsque la donation préalable aura été soumise à la perception des droits d'enregistrement de la donation, ou (ii) lorsqu'il sera démontré que le bénéficiaire de la donation pouvait librement disposer des avoirs, ce qui serait, par exemple, le cas s'il était démontré que la donation effectuée par l'acquéreur de l'usufruit n'était pas spécifiquement destinée à financer l'acquisition de la nue-propiété dans le cadre de l'acquisition scindée.

Par une décision du 21 mars 2016 (n°15004), le VLABEL a pris position quant à l'application de

l'article 2.7.1.0.7 du CFF : en ce qui concerne l'achat scindé de biens meubles ou immeubles, la position du VLABEL suit la position fédérale susmentionnée. Néanmoins, une mention complémentaire a été ajoutée, divergeant diamétralement avec la position fédérale en ce qui concerne l'immatriculation scindée.

En effet, le VLABEL précise que l'article 2.7.1.0.7 est également applicable aux inscriptions scindées de titres et de placements financiers. La preuve contraire de la présomption peut être rapportée de la même manière que celle décrite pour l'achat scindé de biens.

En d'autres termes, le VLABEL va exactement à l'encontre de la position fédérale puisque, dans sa décision reprise dans le répertoire de l'administration, il est expressément indiqué que la décision en matière d'acquisition scindée n'est pas appliquée par analogie aux inscriptions scindées.

II. APPLICATION À LA SOCIÉTÉ DE DROIT COMMUN

1. Les titres de la société de droit commun et le sous-jacent

Dans sa nouvelle version, le VLABEL s'attaque aux sociétés de droit commun. Comme celles-ci n'ont pas la personnalité juridique, elles sont – rappelle le VLABEL - fiscalement transparentes. Partant, pour VLABEL, lorsqu'on analyse la question des impôts d'enregistrement ou de succession, c'est aux avoirs sous-jacents qu'il

conviendra d'avoir égard. Lorsque les avoirs apportés à la société de droit commun consistent en des titres ou placements financiers, la présomption de l'article 2.7.0.1.7 du CFF s'appliquera. Dès lors à défaut de pouvoir rapporter la preuve d'une donation préalablement enregistrée (pour renverser la présomption de libéralité), l'immatriculation des titres ou placements financiers sous-jacents en démembrement sera considérée comme un legs.

Cette immatriculation scindée sera soit (i) matérielle (telle qu'elle ressort du registre des parts ou des documents bancaires) ou (ii) juridique (résultant d'actes en ce sens telle, par exemple, une donation avec réserve d'usufruit).

2. Le « résultat » de la société de droit commun

S'agissant de la société de droit commun, le VLABEL va un pas plus loin dans son raisonnement.

Ainsi, la présomption de libéralité pourra aussi s'appliquer aux fruits de ces titres et placements financiers.

En effet, si le produit de ces avoirs devait lui-même être immatriculé en nue-propriété et usufruit (pour les héritiers d'une part, et le *de cujus*, d'autre part) alors l'article 2.7.1.0.7 du CFF s'appliquerait également à ces fruits.

Un tableau synthétique pourrait être établi comme suit :

Donation préalable enregistrée	Fruits civils distribués	Utilisation des fruits civils par l'usufruitier	Article 2.7.0.1.7
Oui	Oui	Pleine propriété	Pas d'application (attention toutefois si donation par l'usufruitier dans les trois ans précédant le décès : application de l'article 2.7.1.0.5)
Oui	Oui	Usufruit-Nue-propriété	Application sur le nouveau démembrement
Non	Non	-	Oui sur le tout (donation préalable – fruits civils et autres produits).
Non	Oui	Pleine propriété	Application sur le tout, en ce compris les fruits civils mais possibilité de réduction
Oui	Non	-	Application sur les fruits civils mais pas sur la donation préalable ni sur les plus-values

3. Remplacement des titres et placements financiers initiaux

La position 15004 précise toutefois que le *remplacement* des titres et placement financiers initialement immatriculés de manière scindée par d'autres titres et placements également immatriculés de manière scindée n'est pas considéré comme une nouvelle immatriculation scindée. En conséquence, pour renverser la présomption de l'article 2.7.1.0.7 du CFF, il suffira pour le nu-propriétaire de démontrer une

absence de libéralité déguisée pour l'immatriculation initiale uniquement.

4. Entrée en vigueur

La taxation aura lieu si l'usufruitier est résident flamand au moment de son décès, quelle que fût sa résidence au moment de l'immatriculation scindée des titres intervenue à partir du 1^{er} juin 2017.

Ceci vise donc également les fruits perçus depuis cette date même si la donation des « parts » de la société de droit commun était antérieure.

III. CONCLUSION

En toute logique, on ne peut que s'inquiéter de cette position du VLABEL, pour plusieurs raisons.

A priori simple, cette décision (i) remet en cause l'opposabilité du contrat de sociétés et (ii) suscitera de nombreuses questions quant à la notion même de fruits civils.

Ainsi, comme le confirme VLABEL dans un exemple repris sous la position 15004, les plus-values ne sont en principe pas considérées comme des fruits civils au sens strict du terme, et ne sont, par définition, pas distribuables. En outre, il existe encore à l'heure actuelle des controverses sur l'attribution à l'usufruitier de certains dividendes. Quid en pratique de l'individualisation de ces revenus non distribuables par rapport aux autres types de revenus de la société au fur et à mesure des

années ? L'on peut craindre que l'impôt de succession ne soit réclamé pour le tout.

En conclusion, quelle solution peut-on envisager pour les résidents flamands désireux de transmettre leurs effets mobiliers à leurs héritiers sans se départir de la gestion effective de ces biens ?

D'abord, veiller pour les donations déjà intervenues pour le passé, à verser les fruits civils, dans leur ensemble, en pleine propriété à l'usufruitier et ce depuis le 1^{er} juin 2017.

Ensuite, à l'avenir, il conviendra certainement de se placer en dehors d'un démembrement. Il ne faut en effet pas nécessairement « jeter la société de droit commun avec l'eau du bain ». Si l'immatriculation scindée doit être laissée de côté, il est néanmoins possible de continuer de gérer ces biens par l'intermédiaire de cette société. Dans ce cas, la transmission des titres et espèces devra avoir été consentie en amont, en pleine propriété et avec charge de rente par exemple, de manière à échapper à l'application de l'article 2.7.1.0.7 du CFF, qui, comme nous l'avons vu, vise uniquement les situations de démembrement en nue-propriété et usufruit de titres et produits financiers.

Contact : département droit fiscal
tax@tetralaw.com

Disclaimer : Les informations juridiques développées dans les « TETRALERT » sont des commentaires

généraux à caractère purement informatif et ne peuvent en aucun cas être considérées comme étant des conseils juridiques. Celles-ci ne visent pas à tenir compte des circonstances propres applicables à une personne ou entité en particulier. Tetra Law s'efforce bien entendu de fournir une information précise et la plus à jour possible, il ne peut cependant être garanti que cette information soit toujours exacte à la date à laquelle la TETRALERT est lue ou qu'elle le sera encore à l'avenir. Toute personne veillera donc à s'informer auprès d'un conseiller professionnel et qualifié pour sa situation personnelle. Tetra Law décline toute responsabilité pour tout dommage qui pourrait être causé par des informations figurant dans ses « TETRALERT ». Tetra Law n'est en outre aucunement responsable du contenu de sites internet externes qui seraient renseignés dans ces TETRALERT.
