



**Conférence organisée dans la cadre du Phasing Out de l'Objectif 1**

**L'EXONÉRATION OU LA RÉDUCTION DES DROITS SUR  
LES TRANSMISSIONS À TITRE GRATUIT DES  
ENTREPRISES ET SOCIÉTÉS FAMILIALES**

**Mons, le 05 novembre 2003**

Syllabus actualisé le 05 mars 2004

Par Emmanuel de Wilde d'Estmael  
Avocat au barreau de Bruxelles  
Assistant à l'ULB

Professeur à la Chambre des Comptables, des Experts comptables et des conseils fiscaux



Avec le soutien financier du FEDER et de la Région wallonne



<u>I. INTRODUCTION</u>	4
<u>II. LA REDUCTION DES DROITS DE DONATION</u>	7
<u>A. Taux de 3%</u>	7
<u>B. Base imposable</u>	9
<u>C. Conditions de fond au moment de la donation</u>	9
1. <i>Entreprises sans personnalité juridique distincte</i>	
- <i>Donation en pleine propriété</i>	
- <i>Donation d'une universalité de biens ou une branche d'activité</i>	
- <i>Activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou une profession libérale, une charge ou un office</i>	
- <i>Donation par acte authentique</i>	
- <i>Immeuble affecté ou destiné totalement ou partiellement à l'habitation</i>	
- <i>Localisation de l'entreprise ou de l'activité</i>	
2. <i>Sociétés familiales</i>	
- <i>Don en pleine propriété</i>	
- <i>Siège de direction effective de la société sis dans l'Union européenne</i>	
- <i>Activités de la société</i>	
- <i>Donation par acte authentique</i>	
- <i>Titres représentant 10% du droit de vote</i>	
3. <i>Donation entre personnes physiques</i>	
<u>D. Conditions de fond à respecter après la donation</u>	14
1. <i>Entreprises familiales sans personnalité juridique distincte</i>	
- <i>Poursuite de l'activité</i>	
- <i>Non-cession des biens</i>	
- <i>Non-affectation de l'immeuble professionnel à de l'habitation</i>	
2. <i>Sociétés familiales</i>	
<u>E. Pas de condition d'emploi</u>	15
<u>F. Conditions de forme</u>	15
1. <i>Acte notarié</i>	
2. <i>Enonciations obligatoires</i>	
3. <i>Moment où les conditions de forme doivent être respectées</i>	
<u>G. Sanctions du non-respect des conditions</u>	16
1. <i>Principe</i>	
2. <i>Exception</i>	
3. <i>Force majeure</i>	
4. <i>Transmission gratuite au donateur initial</i>	
5. <i>Renonciation spontanée au taux réduit</i>	
6. <i>Conséquence formelle de la perte du taux réduit</i>	
7. <i>Comment calculer les droits dus en cas de non-respect des conditions ?</i>	
8. <i>Communication de renseignements</i>	
9. <i>Prescription</i>	

<u>H. Dispositions civiles</u>	21
<u>I. Conclusions</u>	23
<u>J. Nouvelle législation applicable en Flandre</u>	24
1. <i>Taux de 2 %</i>	
2. <i>Champs d'application</i>	
3. <i>Conditions concernant l'activité de l'entreprise</i>	
4. <i>Conditions pour la donation d'actions et de créances</i>	
5. <i>Autres modifications</i>	
<u>III. EXONERATION OU REDUCTION DES DROITS DE SUCCESSION EN CAS DE TRANSMISSION D'ENTREPRISES</u>	28
<u>A. Droits de succession en Région flamande</u>	28
1. <i>Exemption en cas de transmissions d'entreprises familiales</i>	
2. <i>Conditions d'emploi</i>	
<u>B. Droits de succession en Région wallonne</u>	30
1. <i>Taux réduit en cas de transmission d'entreprises familiales</i>	
2. <i>Conditions d'octroi</i>	
<u>C. Droits de succession en Région de Bruxelles-Capitale</u>	32
1. <i>Taux réduit en cas de transmission d'entreprises familiales</i>	
2. <i>Conditions d'octroi</i>	

MàJ 05.03.2004

## **L'EXONERATION OU LA REDUCTION DES DROITS SUR LES TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT DES ENTREPRISES ET SOCIETES FAMILIALES**

par Emmanuel de WILDE d'ESTMAEL  
Avocat au Barreau de Bruxelles (Moreau Collon de Wilde)  
Assistant à l'U.L.B.  
Professeur à la Chambre des Comptables, des Experts-Comptables et des conseils fiscaux

### **I. INTRODUCTION**

Le 7 décembre 1994, la Commission européenne prit une recommandation sur la transmission des petites et moyennes entreprises visant à faciliter leur continuité, en ce compris l'emploi qu'elles génèrent<sup>1</sup>.

En effet, il avait été constaté que la pression fiscale, notamment indirecte (droits de donation et droits de succession), était un des principaux obstacles à la réussite de la transmission d'une entreprise, obligeant certains héritiers à liquider l'entreprise qu'ils venaient de recevoir.

La Commission recommanda alors d'adapter la fiscalité en accordant une réduction des droits de succession et de donation, du moins s'il s'agissait d'une entreprise activement engagée dans la production et la vente de biens ou de services et que les héritiers ou les donataires s'engageaient à conserver le capital et à maintenir l'activité économique de l'entreprise concernée pour une durée minimale.

Conscientes de cette difficulté, les Régions - compétentes en matière de droits de succession depuis la loi spéciale du 16 janvier 1989 - se sont attelées à se conformer à cette recommandation.

La Région flamande a ainsi réduit les taux des droits dus en cas de transmission d'entreprises familiales par un décret du 20 décembre 1996, applicable au 1 janvier 1997. Ce décret a déjà fait l'objet de plusieurs modifications par la suite.

La Région wallonne a suivi par un décret du 16 décembre 1997, applicable au 1 janvier 1998, déjà modifié depuis lors.

La Région de Bruxelles-Capitale ferme la marche, en ayant modifié les taux par décret du 20 octobre 1998, applicable au 1 janvier 1999.

La matière des donations est restée fédérale jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2002. Modifier les droits de donation était donc de la compétence du législateur national jusqu'à cette date.

---

<sup>1</sup> J.O., n° C. 400, 31 décembre 1994, I.

Par la loi du 22 décembre 1998, la réduction des droits de donation lors d'une cession entre vifs à titre gratuit d'une entreprise familiale est devenue réalité. Mais, fait qui pourrait étonner, cette nouvelle réglementation modifie également deux règles de base des liquidations et partages en droit civil. Ceci résulte du fait que la recommandation précitée demandait aux Etats membres de veiller à ce que soient éliminés les autres obstacles susceptibles de résulter de certaines dispositions de droit familial ou successoral.

La loi du 22 décembre 1998, publiée au *Moniteur belge* du 15 janvier 1999 est, en ce qui concerne les donations, entrée en vigueur le 25 janvier 1999.

Par décret du 27 juin 2003, la Région flamande a modifié ces dernières règles, ce qui fait que la législation nationale n'est plus applicable, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2003, qu'aux Régions wallonne et bruxelloise.

Toutes ces législations émanant d'un pouvoir législatif différent n'ont plus aucun point commun. Sur chaque point (taux, champ d'application, conditions de fond, conditions de forme,...), chaque législateur a agi comme bon lui semble. Et même si certaines dispositions sont identiques dans l'une ou l'autre réglementation, l'interprétation donnée à ces mêmes dispositions a pu diverger...

Il est donc important de reprendre ces diverses législations et leurs conditions, en pointant les divergences, les difficultés d'interprétation et les controverses déjà nées ou à naître.

On notera en corollaire que, dans le cadre de l'analyse de la loi sur la réduction des droits de donation, le Conseil d'Etat a fustigé ces diverses législations.

Ainsi, si le Conseil d'Etat estime légitime le but d'éviter le démantèlement d'une entreprise au décès de son propriétaire, il se demande si ce but est poursuivi par un moyen approprié et proportionné.

En effet, le Conseil d'Etat se demande s'il est justifié d'avantager à ce point (parfois en ramenant un taux de 80 % à 0 %) le transfert à titre gratuit de biens dont la particularité est qu'ils sont la propriété de catégories socio-professionnelles restreintes.

Le Conseil d'Etat regrette en outre que chacun de son côté aborde seul une même problématique, alors qu'une uniformisation serait nécessaire. Il est aberrant que dans un si petit pays, il y ait autant de règles différentes qui pourraient aboutir à une spirale de mesures de défiscalisation compétitive concurrentes.

Le Conseil d'Etat imagine mal que le choix de la voie la moins imposée passe demain par des changements de domicile, dont la réalité serait sujette à caution.

Le Conseil d'Etat estime aussi qu'il y aurait une discrimination entre l'entrepreneur qui souhaiterait vendre son entreprise au moment de sa retraite et celui qui a les moyens de la donner à ce moment. Dans le second cas, les droits seraient réduits ou exonérés tandis que dans le premier, les fonds perçus par la vente seraient taxés au taux plein en cas de donation ou de succession. Or, dans les deux situations, l'entrepreneur a sauvegardé la pérennité de l'affaire.

De même, le Conseil d'Etat ne comprend pas pourquoi, dans le cadre des donations, avantager l'actionnaire de référence par rapport à un actionnaire qui aurait encouru le même risque économique mais qui serait minoritaire (et qui n'aurait pas pu obtenir un pacte d'actionnaires).

Enfin, le Conseil d'Etat ne perçoit pas non plus le bien-fondé du choix du taux de 3%. Il se demande si plutôt que de modifier des taux dans une matière limitée « par des régimes dérogatoires complexes et vraisemblablement instables » (en quoi il n'a eu guère tort !), il ne serait pas plus judicieux de diminuer tous les taux des droits de donation et de succession qui ont augmenté, depuis des années, de façon occulte (par la non-indexation des barèmes).

## **II. LA REDUCTION DES DROITS DE DONATION**

Afin de tenter de créer une certaine cohérence entre les droits de succession et les droits de donation sur les transmissions d'entreprises familiales, le législateur fédéral a réduit à 3% les droits de donation en cas de transmissions familiales (loi du 22 décembre 1998, MB du 15 janvier 1999).

On notera que les travaux parlementaires n'apportent aucune explication aux différentes interrogations que cette réglementation pose, le projet ayant été voté sans discussion.

Or force est de constater que ce projet n'est guère clair, que l'exposé des motifs n'apporte aucune précision, tout en étant même erroné et que les praticiens devront une nouvelle fois se débrouiller avec les moyens du bord.

L'article 140bis du Code des droits d'enregistrement précise que le droit de donation est réduit à 3% pour :

*« 1. les conventions constatées par acte authentique ayant pour objet la transmission à titre gratuit de la pleine propriété d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité au moyen desquelles s'exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, une profession libérale ou une charge ou office.*

*Le droit fixé à l'article 131 reste néanmoins applicable aux transmissions de biens immeubles affectés ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation ;*

*2. les conventions constatées par acte authentique ayant pour objet la transmission à titre gratuit de la pleine propriété d'actions ou de parts d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat membre de l'Union européenne et qui a pour objet l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, une profession libérale ou une charge ou office ».*

### **A. Taux de 3%**

Si toutes les conditions énumérées ci-après sont respectées, les donations d'une entreprise au sens large ou d'actions de société seront taxées à un taux de 3%. Le taux de 3% n'a pas de justification, sauf à reprendre le chiffre utilisé dans les droits régionaux (du moins avant l'exonération prévue en Région flamande).

Ce taux est uniforme, que le donataire soit un descendant, un ascendant, un conjoint, un collatéral ou un étranger par rapport au donateur. Toute catégorie de donataires est dès lors supprimée, de même que toute progressivité de l'impôt sur la donation même.

Le lien de parenté entre donateur et donataire devra cependant être connu dans les situations suivantes :

- Si le donataire perd, après l'avoir obtenu, le bénéfice du taux réduit ; dans ce cas, il sera taxé comme s'il avait reçu les biens au taux de droit commun, en tenant compte de son lien de parenté avec le donateur.
- Si le donateur décède dans les trois ans qui suivent la donation et que le donataire est un ayant droit du donateur ; dans ce cas, il y aura application de l'article 66bis du Code des droits de succession ; cet article précise que toute donation notariée faite au profit d'un ayant droit dans les trois ans qui précèdent le décès du donateur est ajoutée à la base imposable de cet ayant droit dans la succession pour calculer les droits de succession sur les biens hérités.
- Cet article n'est donc pas d'application pour les donataires qui ne sont pas des ayants droit du défunt-donateur ou pour les donataires qui renoncent à la succession du donateur. Mais il est applicable pour les donataires ayants droit du donateur. En d'autres mots, tout donataire non ayant droit du défunt pourra définitivement profiter d'un droit réduit à 3 % sans autre désavantage indirect. Un donataire ayant droit devra, quant à lui, attendre 3 ans après la donation, avant d'être certain de ne pas devoir payer des droits de succession sur les autres biens dont il héritera, calculés en tenant compte d'une base imposable plus élevée. On notera qu'un amendement avait été proposé par Messieurs Mairesse et Arens afin de supprimer l'application de l'article 66bis à cette hypothèse. Leur souhait était d'encourager les donations anticipatives. Cet amendement a été retiré à la demande du ministre.
- Si le donateur réalise au profit du même donataire, dans les trois ans qui suivent la donation, une autre donation notariée ; en effet, dans ce cas, cette dernière donation sera taxée en tenant compte du fait que sa base imposable est augmentée de celle de la donation antérieure (C. dr. enr., art. 137) ; si c'est la donation soumise au taux de 3 % qui est la deuxième solution, le taux de 3 % subsistera. Mais la règle de l'article 137 pourrait s'appliquer si le donataire perd ultérieurement le bénéfice du taux réduit.
- On notera aussi que si le donateur fait diverses donations en même temps, on les cumulera pour calculer les droits dus. Qu'en est-il si le donateur fait une donation de l'entreprise familiale (3 %) en même temps que de l'immeuble affecté ou destiné partiellement à l'habitation (taxation au taux de droit commun) ? Va-t-on devoir, pour éviter une telle solution, faire une donation de l'immeuble juste avant celle à 3 % ? On constatera qu'il s'agit là déjà d'une première discrimination entre les entreprises non sociétaires et les sociétés : en effet, dans le cas de ces dernières, il importe peu que les immeubles qui s'y trouveraient soient affectés partiellement ou totalement à l'entreprise ou même n'y soient pas affectés du tout.

Précisons enfin que le taux de 3 % peut encore être réduit, par l'application de l'article 135 du Code des droits d'enregistrement : si le donataire a trois enfants en vie ou conçus (si du moins, ils naissent viables), n'ayant pas atteint l'âge de 21 ans au jour où l'impôt est acquis à l'Etat, le droit dû est réduit de 2 % pour chacun de ces enfants, sans que la réduction ne puisse excéder 64 EUR par enfant ; cette réduction est portée en faveur du conjoint donataire à 4 % par enfant n'ayant pas atteint l'âge de 21 ans, sans que la réduction ne puisse excéder 128 EUR.

## **B. Base imposable**

La loi ne modifie pas les règles concernant la base imposable de la donation au taux réduit.

Le droit sera alors liquidé sur la valeur vénale des biens donnés, sans distraction des charges (C.dr. enr., art. 133).

Ce seront les parties qui devront préciser cette valeur et cette dernière sera soumise au contrôle de l'administration fiscale, qui peut en établir l'insuffisance par tous les moyens de droit commun (C.dr.enr., art. 185 et 202). S'il s'agit d'immeubles sis en Belgique, l'administration fiscale aura le droit d'exiger une expertise de contrôle (C.dr.enr., art. 189).

Cette obligation de déclarer la valeur vénale en arrêtera plus d'un. Si ce ne posera guère de difficultés pour un immeuble, qu'en sera-t-il d'un fonds de commerce, d'une activité d'avocat, de médecin ou de notaire, ou de titres d'une société familiale ?

## **C. Conditions de fond au moment de la donation**

Il convient de bien distinguer le cas des entreprises n'ayant pas une personnalité juridique distincte et les sociétés. En effet, les conditions pour les secondes sont beaucoup moins strictes, ce qui peut être indirectement un encouragement à mettre son entreprise en société (y compris les professions libérales,..).

La loi ne règle pas la question de la société civile sans personnalité juridique. Si l'on en croit l'exposé des motifs, l'article 140bis, 2°, ne s'appliquerait qu'aux sociétés ayant la personnalité juridique. Si c'est exact, il serait impossible à un associé de donner ses parts dans l'indivision créée par la société civile (puisque nous verrons ci-dessous qu'il faut donner l'ensemble de l'activité pour obtenir le taux réduit).

### ***1. Entreprises sans personnalité juridique distincte***

La loi prévoit une réduction des droits de donation à 3% en cas de cession par acte notarié de la pleine propriété d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité au moyen desquels s'exerce une exploitation industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou une profession libérale ou une charge ou office (C.dr.enr., art. 140bis, 1°).

Cependant, le taux « normal » reste d'application pour la transmission des immeubles, s'ils sont affectés ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation (C.dr. enr., art. 140bis, 1°, alinéa 2).

Cette affectation ou destination s'apprécie par parcelle cadastrale ou par partie de parcelle cadastrale lorsqu'une telle partie forme, soit un logement séparé, soit un département ou une division de production ou d'activité susceptibles de fonctionner séparément, soit une entité dissociable des autres biens ou parties formant la parcelle (C.dr.enr., art. 169bis).

Reprenons ces conditions :

*- Donation en pleine propriété*

La donation doit être réalisée en pleine propriété : elle ne peut donc pas se réaliser avec réserve d'usufruit mais rien n'interdit de la réaliser avec une charge de rente viagère ou autres.

Le donateur doit se dépouiller totalement de la propriété de l'entreprise, ce qui impliquera la perte de son pouvoir.

Cette condition de donation en pleine propriété ne paraît pas toujours adéquate et posera des difficultés.

Ainsi, un époux possède, avec son conjoint, une entreprise. Cet époux devient veuf et hérite de la moitié de l'entreprise appartenant à son conjoint en usufruit ; si par la suite, ce conjoint souhaite transférer son entreprise à titre gratuit, il ne semble pas qu'il pourra le faire au taux réduit, puisqu'il ne transférera pas la pleine propriété de tous les biens par convention. En effet, la loi précise bien qu'il faut réaliser « une transmission de la pleine propriété » et pas « une transmission permettant au donataire d'avoir la pleine propriété » .

*- Donation d'une universalité de biens ou une branche d'activité*

La donation doit porter sur l'ensemble des biens composant l'activité ou d'une branche d'activité.

Du texte, il ne ressort pas qu'une donation partielle soit admise ; ce point pourra susciter certaines difficultés.

Ainsi, si un fonds de commerce comporte un immeuble, servant partiellement au logement (une épicerie dont les pièces à l'arrière servent de séjour), cet immeuble devra obligatoirement être donné en même temps que le reste du fonds de commerce (à moins qu'il n'ait été donné auparavant), mais au taux « normal ». Et s'il a été donné auparavant, pourra-t-on dire que lors de la donation subséquente, c'est l'ensemble de l'entreprise qui est donnée ? A notre sens oui, puisqu'au jour de la donation au taux réduit, l'immeuble a quitté le fonds de commerce et le donateur donne bien une universalité de biens (c'est-à-dire un ensemble de biens formant juridiquement un tout).

Autre difficulté plus importante : qu'en est-il si le donateur travaille avec un « associé » (un frère, un conjoint,...) et qu'il souhaite transmettre sa part à ce dernier ? La loi ne semble pas s'appliquer puisqu'il faut que dans la convention de donation, il y ait transmission de l'ensemble des biens. Pourtant, si cette donation est faite à l'indivisaire, le but n'est-il pas atteint, puisqu'au bout du compte, cet indivisaire sera plein propriétaire de l'ensemble ? Cette problématique rejoint celle de la donation obligatoirement à réaliser en pleine propriété : faut-il transmettre l'ensemble de l'activité (ou une branche) ou bien faire en sorte que le donataire ait l'ensemble des biens après la donation ?

La transmission d'une part indivise à un tiers ne semble pas possible non plus.

La même question se pose lorsque chaque indivisaire de l'entreprise donne en même temps sa part à des donataires différents (deux frères qui donnent chacun à leur enfant respectif). Le taux réduit ne semble pas s'appliquer puisqu'il y a deux donations et que chacun ne donne pas l'ensemble de l'entreprise.

Le taux réduit pourrait cependant s'appliquer si le propriétaire de l'entreprise donne cette dernière à un ou plusieurs donataires en indivision.

Mais qu'en est-il s'il y a plusieurs propriétaires qui donnent à un seul donataire ? Peut-on dire qu'il n'y a qu'une seule donation ? Et si un père donne à son fils son commerce propre, alors que l'immeuble servant à la profession appartient à la mère : le père donne le fonds de commerce et la mère donne l'immeuble. Il s'agit de deux donations distinctes mais le but est de donner la totalité de l'entreprise.

Si dans tous ces cas ci-dessus, l'administration fiscale n'accorde pas le taux de 3%, nous ne comprendrions pas le but de la restriction, alors que nous le verrons ci-dessous, pour une société, il suffirait d'une transmission de 10% des titres pour obtenir le taux réduit.

Enfin, et ce point n'est pas le plus aisé à définir, qu'entend-on par une universalité de biens ? Si un médecin a déduit fiscalement ses outils, ses livres, son véhicule, etc, devra-t-il tout donner, pour obtenir le taux à 3% (même la voiture ?) ou peut-il donner sa seule clientèle sans le reste ou se limiter à certains biens ?

*- Activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou une profession libérale, une charge ou un office*

L'activité de l'entreprise doit être industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou être une profession libérale, une charge ou un office. La réduction à 3% s'applique donc aux donations faites des activités d'avocat, d'huissier de justice, de notaire, de médecin,...

*- Donation par acte authentique*

La donation doit se faire par acte authentique. Il convient cependant d'être plus précis : il doit s'agir d'un acte notarié belge. Une donation manuelle, même constatée ultérieurement dans un acte notarié, ne pourrait pas bénéficier du taux réduit. De même, une donation notariée à l'étranger ne peut servir de base au taux réduit.

Le législateur a pris pour option de ne privilégier que les donations faites par acte authentique et pas les donations qui seraient enregistrées : en effet, la plupart des conditions que nous verrons ci-dessous sont applicables à partir de l'acte authentique et non de l'enregistrement de la donation.

*- Immeuble affecté ou destiné totalement ou partiellement à l'habitation*

Un immeuble qui est affecté ou destiné partiellement à l'entreprise et partiellement à un logement ne peut bénéficier du taux réduit (voir ci-dessus).

On notera qu'empêchent l'application du taux de 3% autant l'emplacement affecté à

l'habitation mais aussi celui qui est destiné à l'habitation (sans dès lors en être affecté réellement). Une telle extension (destination à l'habitation et non pas seulement l'affectation) pourra aboutir à diverses difficultés d'interprétation.

Il n'est pas interdit de donner à 3% un immeuble qui ne servirait que partiellement à l'entreprise et partiellement à une autre destination que l'habitation (ainsi, un immeuble avec un grand jardin, un bâtiment qui regrouperait plusieurs activités professionnelles, sans qu'il n'y ait de distinction claire). Ainsi, si le donateur est avocat et possède l'immeuble dans lequel il exerce avec des associés (avec secrétariat commun), il pourrait donner l'immeuble avec son activité à un taux de 3%. Mais ce taux de 3% sera-t-il applicable à tout l'immeuble, alors que peut-être seul un dixième serait utilisé par cet avocat, tout le reste étant utilisé par ses associés ? Faudra-t-il prévoir un prorata ? La loi ne répond pas à cette question mais on peut penser qu'un prorata devra être trouvé, même si ce ne sera guère facile dans certaines situations (surtout s'il y a des locaux communs avec d'autres entreprises).

#### *- Localisation de l'entreprise ou de l'activité*

Rien n'est prévu sur la localisation de l'entreprise. Elle pourrait donc être localisée en Belgique ou n'importe où dans le Monde.

## **2. Sociétés familiales**

Le taux réduit est accordé en cas de cession gratuite entre vifs de la pleine propriété d'actions ou parts d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat de l'Union européenne et qui a pour objet l'exercice d'une activité telle que vue ci-dessus (C.dr.enr., art. 140bis, 2°).

#### *- Don en pleine propriété*

Les actions ou parts des sociétés doivent être donnés en pleine propriété. Rien n'empêche cependant de prévoir des charges ou même de laisser la gestion de la société au donateur par le biais, par exemple, d'un gérant « indéboulonnable » dans une S.C.A. Il est donc possible, contrairement aux entreprises non sociétaires, de laisser le pouvoir au donateur (de toute façon, il pourrait aussi conserver le pouvoir en ne cédant qu'une partie des actions).

On notera que seuls les actions ou parts peuvent faire l'objet de la donation et non pas les créances du donateur sur la société, comme le prévoit le décret régional flamand du 20 décembre 1996, ou les certificats émis par une administratiekantoor.

#### *- Siège de direction effective de la société sis dans l'Union européenne*

Le siège de direction effective de la société ne doit pas obligatoirement être situé en Belgique. Il peut l'être dans un Etat de l'Union européenne. Mais il ne peut pas être situé en dehors. L'activité peut quant à elle être située n'importe où dans le Monde.

#### *- Activités de la société*

La société doit avoir une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole. Elle peut aussi être une société civile à forme commerciale concernant une activité de profession libérale ou une charge ou un office.

Le taux réduit peut s'appliquer aux holdings, si elles ont une des activités précitées. S'applique-t-il aux sociétés patrimoniales qui gèrent des immeubles de rapport ? De telles sociétés sont-elles « commerciales », au sens de la loi ? A notre sens, la situation devra être analysée au cas par cas. La gestion d'un patrimoine privé ne devient pas commerciale du simple fait que ce patrimoine est mis en société.

*- Donation par acte authentique*

Nous avons vu ce point ci-avant.

*- Titres représentant 10% du droit de vote*

Il faut que les titres de société représentent 10% du droit de vote à l'assemblée générale. Les titres sans droit de vote ne sont pas exclus de la donation à 3% mais il faut au minimum que dans les titres donnés, il y ait des titres représentant 10% du droit de vote. S'ils représentent moins de 50% du droit de vote, le donataire doit obtenir un pacte d'actionariat portant sur au moins 50% du droit de vote.

Point non résolu par la loi : si un donateur possède 12% des titres et qu'il a deux enfants, le taux réduit s'appliquera-t-il s'il donne 6% à l'un et 6% à l'autre ? S'appliquera-t-il s'il donne 12% aux deux enfants en indivision ? En appliquant la loi au sens strict, la réponse serait négative dans le premier cas et positive dans le second cas. Mais on n'en voit aucune justification. La question est identique pour l'obligation d'un pacte d'actionariat : si le donateur donne 40% à chacun de ses deux enfants, faudra-t-il un pacte (alors qu'il n'en faudrait pas pour une donation en indivision de 80%) ?

Faudra-t-il un pacte si les titres donnés représentent 40% et que le donataire est déjà propriétaire d'au moins 10 autres % ?

On peut se demander en outre s'il n'est pas utopique d'obliger un pacte d'actionnaires, lorsque le donataire est minoritaire.

### ***3. Donation entre personnes physiques***

Pour que la réduction puisse être appliquée, le donateur et le donataire doivent être des personnes physiques (C.dr.enr., art. 140*ter*). Le taux ne s'applique donc pas lors de la constitution d'une holding (cession à une A.S.B.L.,...).

## **D. Conditions de fond à respecter après la donation**

### ***1. Entreprises familiales sans personnalité juridique distincte***

### - Poursuite de l'activité

Le donataire doit, s'il s'agit d'une entreprise non sociétaire, s'engager à continuer l'activité pendant une durée ininterrompue de cinq ans à compter de la date de l'acte authentique de donation.

Les travaux préparatoires ne nous éclairent pas sur ce qu'on entend par "continuer l'activité" d'une entreprise. Une épicerie peut-elle devenir une boulangerie ? Peut-on réduire son activité d'épicerie pour mettre sur la moitié de la surface une droguerie ? L'entreprise peut-elle s'étendre, se restructurer ?

Autant de questions sans réponse. Nous pensons que même si l'interprétation de cette condition est large, elle sera un frein à la donation authentique. En effet, qui prendra le risque, s'il sait qu'il peut devoir payer jusqu'à 80% de droits + intérêts, de reprendre une entreprise dont l'activité serait figée durant 5 ans, alors que le monde des affaires ne peut se permettre un tel délai ?

En outre, le donataire doit-il personnellement continuer l'activité ou peut-il déléguer la gestion à un tiers, tout en restant propriétaire ? Au contraire de la vente des petites propriétés rurales au taux de 6% qui exige une exploitation personnelle de l'acquéreur, de son conjoint ou de ses descendants (C.dr.enr., art. 60), la présente loi ne semble pas aussi stricte. Ainsi, il nous paraît que la condition de poursuite de l'exploitation doit être liée à l'activité elle-même et non au donataire personnellement. En effet, il n'était pas obligatoire que le donateur exerce personnellement l'entreprise (même si dans le cadre d'une profession libérale, une charge ou un office, ce sera le plus souvent le cas dans les faits) et on ne voit pas pourquoi on devrait obliger le donataire à faire ce que le donateur n'était pas obligé de faire.

Si l'entreprise est donnée en indivision à plusieurs donataires, il nous semble qu'ils devront être solidaires dans le respect de cette condition. Il paraît difficile de respecter à moitié une condition de poursuite d'activité. Il en serait autrement si l'exploitation personnelle de chacun était exigée, ce qui n'est pas le cas selon nous.

On rappellera enfin que cette obligation de poursuite de l'activité n'est pas exigée pour la donation de titres. Ainsi, une donation de titres d'une société faisant le commerce de boulangerie conserverait le taux de 3% si le lendemain de la donation, la société cède le fonds de commerce, arrête l'activité de boulangerie pour créer un restaurant ou faire du logement...

### - Non-cession des biens

La deuxième condition n'est pas précisée à l'article 140ter mais dans les règles concernant les sanctions à la suite du non-respect des conditions (C.dr.enr., art. 140quinquies, b) : le donataire ne peut céder, dans un délai de cinq ans à partir du jour de l'acte notarié de donation, en tout ou en partie, les biens au moyen desquels s'exerce l'activité, sauf si la

cession est justifiée par l'exercice de cette dernière. Nous analyserons cette condition lors de l'analyse de l'article 140quinquies.

#### *- Non-affectation de l'immeuble professionnel à de l'habitation*

Le donataire doit aussi s'engager à ne pas affecter dans un délai de cinq ans les immeubles donnés au taux réduit partiellement ou totalement à l'habitation (C.dr.enr., art. 140ter, 2°, 2ème tiret, a) et c)).

## **2. Sociétés familiales**

Le donataire doit s'engager à conserver la propriété des titres pendant une durée ininterrompue de cinq ans à compter de la date de l'acte authentique de donation (C.dr.enr., art. 140ter, 3°).

En outre, si les titres sont donnés en indivision, les donataires peuvent-ils sortir d'indivision ? Si l'un des indivisaires exige le partage, l'autre pourrait-il invoquer la force majeure, du fait qu'il ne conserverait pas la propriété des actions indivises alors qu'il ne l'aurait pas voulu ?

Enfin - et il est à nouveau curieux de constater que cette condition ne se trouve pas à l'article 140ter mais dans l'article concernant les sanctions du non-respect des conditions (C.dr.enr., art. 140quinquies, c) - , le donataire ne peut transférer le siège de direction effective de la société dans un Etat non membre de l'Union européenne dans les cinq ans qui suivent l'acte notarié de donation. Nous verrons ce point ci-dessous.

## **E. Pas de condition d'emploi**

Aucune condition d'emploi n'est précisée dans la loi, que cela soit au moment de la donation ou par la suite.

## **F. Conditions de forme**

### ***1. Acte notarié***

La donation doit être réalisée par un acte notarié. Nous avons vu ce point ci-dessus.

### ***2. Enonciations obligatoires***

L'acte notarié ou une déclaration certifiée et signée au pied de l'acte par les parties doit énoncer divers points précisés par le Code.

Doit en outre être annexée, pour une cession d'actions, une attestation signée par un notaire, un réviseur d'entreprise ou un expert-comptable certifiant que la donation porte sur un ensemble de titres représentant au moins 10% des droits de vote à l'assemblée générale. De

même, doit être annexé le pacte d'actionnariat dont question ci-avant.

### ***3. Moment où les conditions de forme doivent être respectées***

Si les conditions de forme à respecter au moment de la donation ne sont pas remplies au plus tard lors de la présentation de l'acte à la formalité de l'enregistrement, le taux réduit ne sera pas accordé et aucune rectification ultérieure ne permettrait une restitution des droits acquittés (C.dr.enr., art. 140*quater*).

Les conditions de l'article 140*bis* doivent être respectées dans le même délai.

## **G. Sanctions du non-respect des conditions**

### ***1. Principe***

Sauf cas de force majeure, les taux « normaux », majorés de l'intérêt légal (actuellement 7%) à partir de l'enregistrement de l'acte, seront réclamés au donataire si les engagements prévus dans la loi ne sont pas respectés (C.dr.enr., art. 140*quinquies*).

Il en sera ainsi :

\* si le donataire ne poursuit pas l'activité de l'entreprise non sociétaire durant 5 ans à partir de l'acte notarié ou n'en apporte pas annuellement la preuve ;

\* si le donataire affecte à de l'habitation un bien immeuble donné qui a bénéficié du taux réduit partiellement ou totalement ;

\* si le donataire cède dans les cinq ans à partir de l'acte de donation tout ou partie des biens au moyen desquels s'exerce l'activité de l'entreprise, la profession libérale, la charge ou office, sauf si la cession est justifiée par l'exercice de l'activité ;

Qu'entend-on par « cession justifiée par l'exercice de l'activité » ? Vendre sa camionnette qui a 5 ans pour en acheter une neuve, alors que la camionnette ancienne roule encore très bien, est-ce justifié par l'exercice de l'activité ? Vendre du mobilier « encore très bien » pour en acheter un autre ? Va-t-on voir l'administration fiscale vérifier l'opportunité de toute cession qui serait faite par l'entreprise ? Va-t-on devoir justifier chaque cession ?

On notera que la cession non justifiée d'un seul bien, même le plus minime, pourrait entraîner la suppression du taux réduit pour la totalité de la donation, ce qui est une sanction particulièrement lourde.

\* si les titres de la société sont cédés dans les cinq années qui suivent l'acte authentique ou si le donataire modifie le siège de direction effective de la société hors de l'Union européenne.

Il n'est pas prévu dans ce cas qu'une cession puisse être justifiable pour des raisons économiques. Ainsi, il ne serait pas possible de céder ses actions à une holding. Pourra-t-on

changer la forme de la société (passer d'une S.P.R.L. à une S.A., par exemple) ? Un donataire qui se marie pourrait-il mettre les titres en communauté ?

On constatera en outre que le donataire ne doit pas s'engager à ne pas modifier le siège de direction effective de la société en dehors de l'Union européenne, mais s'il le fait dans les cinq ans qui suivent l'acte de donation, le taux réduit sera perdu.

## 2. Exception

Il est fait exception à la suppression du taux réduit :

- si l'entreprise est cédée par succession ou donation ;
- ou si les titres sont cédés par succession ou donation ou s'ils sont transmis à titre onéreux à un autre membre du pacte d'actionariat pour autant que les ayants droit, donataires ou acquéreurs reprennent tous les engagements souscrits par le défunt, le donateur ou le cédant (C.dr.enr., art. 140quinquies, *in fine*).

On notera que l'engagement du repreneur est celui pris par le donataire initial, ce qui ne manquera pas de susciter des difficultés. En effet, si le donataire initial a fait des investissements dans l'entreprise (achat de matériel,...), l'engagement du repreneur ne portera que sur les biens cédés à ce donataire initial et non sur tous les biens qui lui ont été transmis. Nous n'osons pas imaginer dans le même ordre d'idée le casse-tête chinois de celui qui hériterait du donataire et qui voudrait bénéficier du taux réduit sur les droits de succession...

Nombreux points sont ambigus. Entre autres :

- si celui qui a repris les biens (donataire, héritier...) ne respecte pas les conditions, qui sera tenu de la perte du taux réduit ? Le donataire initial ou le repreneur ?

Il semble bien du texte que c'est le donataire initial. Dans ce cas, il est plus que probable que ce dernier ne cèdera pas de son vivant les biens reçus au taux de 3%, puisqu'il ne sera plus maître du respect des conditions ou bien qu'il prévoira une clause le protégeant d'un quelconque non-respect. S'il y a décès et que les héritiers ne respectent pas les conditions, ce sera la succession du donataire initial qui sera tenue des droits au taux « normal » et non les héritiers personnellement (ce qui peut être important pour le calcul des droits de succession). Mais ne verra-t-on pas l'administration objecter que la nouvelle dette qui s'ajoute à la succession provient du fait des héritiers et que dès lors, elle n'est pas déductible du passif successoral ?

- s'il y a plusieurs héritiers, vont-ils devoir être empêchés de provoquer toute sortie d'indivision durant le temps qui reste à courir pour le respect des conditions ?

- si un légataire particulier reçoit 10 actions et un héritier 990 actions et que le légataire ne respecte pas les conditions (il les vend à un tiers), toute la donation initiale sera sanctionnée ou le sera-t-elle seulement au prorata des 10 actions ? Et qui sera alors tenu par cette sanction ? Le légataire, alors qu'il n'est pas tenu aux dettes de la succession ? Il nous semble que la succession du donataire initial sera tenue pour les seules 10 actions, car l'obligation est divisible. Mais nous ne voyons pas la possibilité d'un recours automatique en responsabilité contre celui qui n'aurait pas respecté les conditions, puisque le légataire (ou l'héritier) n'est pas tenu, lorsqu'il hérite de biens, de respecter obligatoirement (sauf si le défunt a prévu cette

condition dans un testament ou la donation) les conditions prises par le défunt ou donateur.

- la même situation peut se passer si la cession entre vifs se fait partiellement : le donataire initial et le cessionnaire seront-ils tenus solidairement du respect des conditions ?

- si les biens donnés initialement sont transmis pour cause de mort en usufruit au conjoint du donataire initial et en nue-propriété à d'autres héritiers, les héritiers ne pourront évidemment pas prouver qu'ils ont conservé la pleine propriété ? On peut admettre dans ce cas qu'il y a force majeure, à moins que l'on considère les héritiers comme une seule entité.

- pourquoi avoir limité la cession à titre onéreux à un membre du pacte d'actionariat ? En effet, cela exclut une cession à titre onéreux lorsque les titres donnés représentent plus de 50% du droit de vote. Ainsi, si j'ai reçu 49,9% des actions, je peux les céder à un autre membre du pacte, mais si j'ai reçu 50,1% des titres, je ne peux les céder à celui qui possède les autres 49,9% car il n'y a pas, dans ce cas, de pacte obligatoire.

### **3. Force majeure**

La force majeure permettra d'éviter la sanction de la perte du taux réduit, si elle a empêché le respect d'une condition.

On peut s'attendre à des interprétations divergentes dans de nombreuses situations. La force majeure est un événement indépendant de la volonté du donataire, qui n'a pu être prévu au moment de la donation ni empêché par lui et qui a rendu impossible l'exécution de son obligation.

Qu'en sera-t-il dans ces cas :

- le donataire se fait saisir (pour une raison ou une autre) son matériel et ne peut plus exercer son activité durant 3 mois ;
- un médecin se fait sanctionner et est suspendu durant 15 jours ; dans cette situation, il est probable qu'il n'y aura pas force majeure ; en effet, il n'y a pas force majeure, si le débiteur d'obligation a manqué de prévoyance, fait preuve de négligence, d'une faute ou d'une erreur qui lui est imputable ;
- au moment du décès du donataire initial, ses héritiers se trouvent trop jeunes (par exemple, 22 ans) ou n'ont pas envie de reprendre la gestion de l'entreprise ou préfèrent d'abord avoir un diplôme.

Dans ces quelques cas, parmi les dizaines d'autres, parlera-t-on d'une force majeure (fortement édulcorée) ou bien, outre les droits de succession, devront-ils payer les droits de donation au taux « normal », ce qui aura un effet boomerang qu'il vaut mieux éviter dès le départ ?

Enfin, quel effet exact emporte la force majeure ? L'application définitive du taux ou un effet limité à un événement ?

Exemple : la donation a lieu en 2002. Le donataire décède en 2003 et à ce moment il a un enfant de 17 ans qui ne peut reprendre le commerce donné, compte tenu de son âge. On peut considérer qu'il y a force majeure et qu'il ne doit pas continuer l'activité. Peut-il dans ce cas céder l'entreprise à un tiers (pour qu'il continue l'entreprise) car la force majeure constatée permettrait définitivement de fixer le taux de 3% ? Ou au contraire, la force majeure ne s'applique que jusqu'au moment où l'héritier serait capable de reprendre le commerce, les conditions devant par la suite être respectées ?

#### ***4. Transmission gratuite au donateur initial***

L'article 140septies précise que le taux réduit subsistera si les biens cédés sont retransmis à titre gratuit au donateur initial avant le délai de cinq ans à partir de l'acte de donation. On pense plus particulièrement à une transmission pour cause de mort.

Du fait de la formulation de cet article (transmission à titre gratuit), il ne peut s'appliquer aux cas de résolution (retour conventionnel), de révocation ou caducité de la donation. Pourtant, dans de tels cas, il conviendrait que l'on puisse appliquer la même solution.

#### ***5. Renonciation spontanée au taux réduit***

Le donataire qui a bénéficié du taux réduit peut spontanément y renoncer, en offrant de payer le taux « normal », majoré des intérêts légaux (actuellement 7% l'an) exigibles à compter de la date de l'enregistrement de la donation, s'il constate qu'il ne respectera pas les conditions de fond exigées (maintien de l'activité,...) (C.dr.enr., art. 140sexies).

Il doit dans ce cas présenter à l'enregistrement au bureau de l'enregistrement qui a perçu le droit réduit, une déclaration en deux exemplaires déterminant la consistance et la valeur des biens pour lesquels il désire acquitter le droit « normal » dû, l'acte notarié, le fait nouveau qui détermine la déduction du droit dû et tous les éléments nécessaires à la liquidation de l'impôt (C.dr.enr., art. 140octies, al. 2 et 3).

Aucun délai n'est prévu pour cette déclaration mais on peut penser que cette déclaration spontanée devra se faire avant le non-respect d'une des conditions.

#### ***6. Conséquence formelle de la perte du taux réduit***

Si le taux « normal » vient à s'appliquer, à la suite du non-respect des conditions, le donataire doit présenter une déclaration en deux exemplaires à l'enregistrement (au bureau qui a perçu le droit réduit) dans les quatre premiers mois suivant l'expiration de l'année pendant laquelle l'une des causes de déduction du droit « normal » dû est intervenue, sous peine d'une amende égale à ce droit. La déclaration mentionne l'acte notarié, le fait nouveau qui détermine la déduction du droit au taux « normal » et tous les éléments nécessaires à la liquidation de l'impôt. L'impôt et les intérêts sont liquidés sur base de cette déclaration (C.dr.enr., art. 140octies, al. 1 et 3).

### **7. Comment calculer les droits dus en cas de non-respect des conditions ?**

Aux articles 140*quinquies* et *sexies*, il est uniquement prévu que le taux « normal » est dû, à ajouter des intérêts au taux légal à partir de l'enregistrement de la donation.

Rien n'est indiqué sur les points suivants :

- faut-il diminuer le taux « normal » des 3% déjà payés ?
- quelle valeur des biens faut-il prendre ?
- quels taux appliquer, s'ils ont été modifiés entre-temps ?

A la première question, il serait logique de considérer que les droits à acquitter seront calculés sur la différence entre le taux « normal » et le taux réduit déjà payé.

Logique, mais ceci n'est absolument pas certain et le texte ne prévoit pas cette imputation.

A la deuxième question, on peut penser qu'il devrait s'agir de la valeur des biens au moment de l'enregistrement, puisqu'autant l'article 140*quinquies* que l'article 140*sexies* prévoient des intérêts dus à partir de l'enregistrement de la donation. On fait donc rétroagir le paiement des intérêts au jour de l'enregistrement. Il serait alors illogique de prendre comme valeur des biens celle au jour où les conditions ne sont plus respectées.

### **8. Communication de renseignements**

Le donateur et le donataire sont tenus de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition de l'administration fiscale, tous les livres et documents relatifs à leur activité, à l'effet par l'administration de s'assurer de la juste perception des droits d'enregistrement dus. Tout refus de communication est constaté par procès-verbal et est puni d'une amende de 1.250 EUR (C.dr.enr., art. 182*bis*).

### **9. Prescription**

De combien de temps dispose l'administration pour contrôler que les conditions de fond ont été régulièrement respectées ? En effet, si le donataire doit respecter des conditions durant les 5 années qui suivent la donation, ce ne veut pas dire qu'il soit définitivement fixé « sur son sort » à l'issue de ces 5 ans.

Rien n'a spécifiquement été précisé dans la loi. Il s'agira donc du délai de droit commun : le délai est de 15 ans, à partir du jour où est née l'action de l'Etat (C.dr.enr., art. 214, 7°). On oblige donc les entreprises non sociétaires concernées par une donation à 3% à conserver tous les documents comptables ou autres durant 15 ans.

## H. Dispositions civiles

La loi du 22 décembre 1998 modifie également deux articles du Code civil : les articles 826 et 922.

Ces modifications sont importantes.

L'article 922 du Code civil précise que pour calculer la masse fictive de la succession du défunt aux fins de vérifier si les droits des héritiers réservataires sont respectés, il faut prendre en compte, outre les biens existants à diminuer des dettes, toutes les donations réalisées par le défunt à leur valeur au jour du décès mais dans l'état où se trouvaient les biens au moment de la donation.

Petite révolution sur cette règle vieille de près de 200 ans : pour les seules donations prévues ci-dessus, leur valeur à prendre en compte pour le calcul des droits des héritiers réservataires et de la quotité disponible sera celle au jour de la donation. Tout profit pour celui qui recevra ce don dont la valeur augmentera entre sa réalisation et le décès du donateur. Toute perte, si c'est le contraire qui se produit (faillite,...). Cette solution n'est donc protectrice du donataire que si l'entreprise augmente de valeur. Mais elle privilégiera les héritiers réservataires si la valeur de la donation a diminué au moment du décès du donateur.

Un exemple simple fera comprendre l'importance de la question à ceux qui ne maîtrisent pas le droit successoral : X décède en laissant un fils, Y. Il a donné son entreprise à un tiers Z, l'entreprise valant 5 au moment de la donation et 10 au jour du décès du donateur. Le défunt possède encore 6 à son décès.

Y a droit à au minimum  $\frac{1}{2}$  de la succession de son père. Pour connaître sa part exacte, on établit la masse de calcul (C.civ., art. 922) : Biens existants - dettes + donations à la valeur au jour du décès. Si on suit les règles normales de l'article 922, al. 1, Y a droit à  $(6 + 10) : 2 = 8$ . Etant donné qu'il n'y a que 6 qui subsistent, Y pourrait faire réduire de 2 la donation à Z et reprendre dès lors en nature  $\frac{2}{10}$  de l'entreprise, ce qui peut s'avérer catastrophique.

Avec la nouvelle règle, le calcul se fera ainsi :  $(6 + 5) : 2 = 5,5$ . Dans ce cas, les biens existants suffisent pour remplir Y de ses droits.

Une telle révolution mérite un commentaire exhaustif qui n'a cependant pas sa place ici. Mais toute programmation successorale devra tenir compte de cette modification importante, dont le législateur n'a pas à notre sens envisagé toutes les conséquences, ni n'a été jusqu'au bout de son raisonnement.

En effet, si une réduction de la donation faite à un tiers doit tout de même se produire, elle se réalisera en nature et non par compensation en espèces. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si l'entreprise valait 8 au jour de la donation, Y pourrait exiger d'avoir  $(6 + 8) : 2 = 7$  et dès lors faire réduire la donation de 1 et ce en nature, ce qui n'arrangera absolument pas Z et la poursuite de l'activité.

En outre, le nouvel alinéa précise qu'il s'applique aux biens « qui ont été donnés en application de l'article 140bis ». Or, nous avons vu ci-dessus que le taux de 3% pouvait être remis en cause dans un délai d'au moins cinq ans après la donation (et ce durant une période

de 15 ans, temps de la prescription). Cet article 922 s'applique-t-il aux donations qui ont obtenu définitivement le taux de 3% ou à celles qui ont obtenu ce taux au moment où elles ont été passées sans tenir compte des événements futurs ? Si la première solution est choisie (la seule qui paraisse compatible avec la *ratio legis*), il faudra peut-être attendre quelques années après le décès du donateur avant de fixer définitivement la masse de calcul de l'article 922 du Code civil.

On peut se poser la question de l'opportunité d'une telle mesure limitée aux donations prévues à l'article 140*bis*. Pourquoi n'avoir pas étendu cette mesure à d'autres situations de donations d'entreprises ou de titres ?

Ainsi, une donation de titres de sociétés réalisée le 24 janvier 1999 serait soumise à l'ancienne règle. Il en est entre autres de même pour une donation manuelle de titres ou pour une vente contre une rente viagère de titres à un héritier descendant (C.civ., art. 918).

L'article 826 du Code civil a également été modifié : en vertu de la nouvelle disposition, les cohéritiers du donataire ne pourront plus demander leur part en nature dans les actifs donnés faisant l'objet du taux réduit, mais devront se contenter de la contrepartie de ces actifs au comptant. Cet article ne s'applique pas dans les relations entre héritiers réservataires et les autres gratifiés mais les relations entre héritiers.

On rappellera que la loi prévoit un principe d'égalité entre les héritiers : ceux qui ont reçu un bien du vivant du *de cuius* sont présumés, sauf volonté contraire du donateur ou disposition légale, l'avoir reçu en avance sur leur part d'héritage futur. Dès lors, au décès du donateur, l'héritier déjà gratifié doit rapporter (le plus souvent fictivement) le bien reçu pour refaire un calcul égalitaire entre tous les héritiers. La modification de l'article 826 n'est une petite révolution que pour les immeubles : en effet, le rapport des donations mobilières se fait déjà en principe en moins prenant dans la succession, tandis que le rapport des immeubles se faisait en principe en nature (l'immeuble devant être réellement remis dans la masse ; on notera que déjà cette situation était réglée dans les actes de donation prévoyant un rapport en valeur pour les immeubles).

On notera une incohérence entre ces deux articles modifiés : le rapport des immeubles se fait actuellement sur base de la valeur au jour du décès, alors que le rapport des meubles se réalise sur base de la valeur au jour de la donation. Or, ce principe n'a pas été modifié par le législateur. Ceci veut dire que dans le cadre des relations entre cohéritiers, les immeubles dans les entreprises non sociétaires seront calculés à leur valeur au jour du décès, alors que pour le respect des droits des héritiers réservataires à l'égard de donations dépassant la quotité disponible, leur valeur sera calculée au jour de la donation. On protège donc plus un gratifié, le cas échéant tiers à la famille qu'un héritier du donateur qui devrait rapporter la donation reçue...

## **I. Conclusion**

Loi imprécise et qui pose plus de questions qu'elle n'en résout.

Autant d'imprécisions qui, si elles ne font pas l'objet de réponse, rendront la réforme inutile car moins sécurisante - ce qui est un comble - que la technique du don manuel ou indirect. En effet, aucun praticien ne fera courir le risque d'un don authentique avec un effet "boomerang" durant cinq ans, si cet effet n'est pas circonscrit clairement.

## **J. Nouvelle législation applicable en Flandre**

Cette nouvelle législation (du 27 juin 2003, M.B. du 12 septembre 2003, applicable le 1<sup>er</sup> juillet 2003) ne s'appliquera qu'aux résidents flamands, c'est-à-dire aux donateurs qui résident en Flandre, ou du moins au cas où ils auraient été résidents dans une autre Région dans les cinq ans qui précèdent, s'ils ont été résidents en Flandre le plus longtemps durant cette période de cinq ans précédant de la donation.

On notera tout d'abord que la législation actuelle qui avait créé les articles 140*bis* à 140*octies* sont remplacés par uniquement quatre articles, c'est-à-dire les articles 140*bis* à 140*quinquies*. Les articles 140*sexies* à 140*octies* sont abrogés.

Cette nouvelle législation a déjà été modifiée le 1<sup>er</sup> janvier 2004.

### **1. Taux de 2 %**

Le taux de 3 %, anciennement applicable dans les trois Régions et actuellement encore applicable en Région bruxelloise et en Région wallonne, est réduit à 2 % pour la Région flamande.

Ceci n'a pas d'autre justification que de se démarquer des autres Régions et de tenter d'attirer des contribuables à appliquer cette procédure de donation quasi non utilisée en Belgique.

### **2. Champs d'application**

- Le taux de 2 % sera applicable en Flandre à la donation de la propriété (la traduction parle « pleine propriété », mais le texte néerlandais parle de « eigendom ») ou de l'usufruit d'une universalité de biens d'une branche d'activité ou d'une part indivise d'au moins la moitié de ces droits, au moyen desquels s'exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, une profession libérale ou une charge ou office.

Cette réduction n'est pas applicable aux transmissions de biens immeubles affectés ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation.

Il n'est donc plus obligatoire que la donation se fasse par donation authentique en Belgique. Ceci veut dire qu'il est possible que le don soit passé autrement que par le bien d'un notaire belge, par exemple, un don manuel, un don indirect, un don déguisé ou même un don notarié fait à l'étranger.

On constate également que la donation peut se faire en usufruit ou en nue- ou pleine propriété. Enfin, il n'est plus requis que le donateur soit l'unique propriétaire de la branche d'activité ou de l'universalité des biens. En effet, il suffit qu'il ait une part indivise d'au moins une moitié de ses droits.

- Les droits sont réduits à 2 % pour la donation d'actions d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat membre de l'Union européenne et qui a pour objet l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, une profession libérale ou une charge ou office.

Les actions doivent représenter au moins 10 % des droits de vote à l'assemblée générale ou de la donation des actions de la société.

Ce qui est nouveau dans ce cas-là c'est également le fait qu'il ne faut plus obligatoirement qu'il s'agisse d'un acte notarié en Belgique.

En outre, il peut suffire de céder la nue-propriété. Ceci est important, car la plupart des donations d'actions de sociétés familiales se font avec réserve d'usufruit (entre autres, pour conserver le droit de vote).

De même, le fait qu'il n'y ait pas obligation de passer par une convention authentique en Belgique, permettrait de faire un don à l'étranger avec réserve d'usufruit et s'il y a pressentiment d'un décès dans les trois ans (par exemple, si le donateur devient malade un an après la donation et que le décès est inéluctable dans un délai proche), il sera possible d'aller enregistrer la donation en Belgique, de payer les 2 % et de profiter de ce taux pour tous les biens donnés (même si cette donation sera reprise pour calculer le taux marginal des autres biens dans la succession).

Cette solution sera positive si la donation rentre dans les conditions de cette nouvelle législation, tout en n'étant pas dans les conditions de l'exemption des droits de succession pour transmission d'une entreprise familiale (par exemple, il s'agirait de l'entreprise qui n'aurait pas de travailleur salarié ; en effet, il n'y a pas de conditions concernant le nombre de travailleurs pour les donations, alors qu'il existe de telles conditions pour les droits de succession).

Ceci veut dès lors dire en résumé que si une entreprise familiale n'est pas dans les conditions pour obtenir l'exemption des droits de succession et que le donateur ne veut pas prendre le risque d'un prédécès dans les trois ans, il peut, pour un taux particulièrement bas, donner les actions de sa société avec réserve d'usufruit par une telle procédure.

On notera que par « actions », la législation flamande est particulièrement large. En effet, par ce terme, elle entend :

- a) les droits sociaux dans de telles sociétés ;

- b) les certificats d'actions délivrés par des personnes morales ayant leur siège dans l'un des Etats membres de l'E.E.E., à titre de représentation d'actions de la société concernée, à condition que la personne morale ait l'obligation de transmettre sans délai et au plus tard dans le mois, les dividendes et autres plus-values au porteur du certificat.

La réduction vaut également pour la donation de créances sur la société, dont des actions font l'objet d'une donation qui remplit les conditions énoncées ci-avant. Par « créances », on entend les certificats de créances délivrés par des personnes morales ayant leur siège dans l'un des Etats membres de l'E.E.E., à titre de représentation des créances sur une telle société, à condition que la personne morale ait l'obligation de transmettre sans délai et au plus tard dans le mois, les intérêts et autres plus-values au porteur du certificat.

Rappelons que dans la législation fédérale, il n'est question que d'actions ou parts d'une société.

### **3. Conditions concernant l'activité de l'entreprise**

Contrairement au régime fédéral qui obligeait le donataire à s'engager à poursuivre l'activité durant une durée ininterrompue de cinq ans à compter de la donation, le régime flamand prévoit uniquement que l'activité doit être poursuivie pendant une durée ininterrompue de cinq ans à dater de la donation. Ce qui veut donc dire que la poursuite de l'activité ne doit pas nécessairement se faire par le donataire lui-même. Il n'est dès lors pas interdit de céder l'entreprise.

En outre, contrairement au régime fédéral, si l'un ou l'autre immeuble transmis en application du taux réduit est affecté ou destiné partiellement ou totalement à l'habitation dans les cinq ans à compter de la donation, la perte du droit au taux réduit ne s'appliquera que sur la valeur des biens immobiliers en question, le taux réduit étant maintenu pour le reste.

### **4. Conditions pour la donation d'actions et de créances**

A nouveau, contrairement à la législation fédérale qui obligeait le donateur à conserver les actions pendant cinq ans au moins, il suffit que l'activité de la société soit poursuivie pendant une durée ininterrompue de cinq ans à compter de la donation et que le siège de direction effective ne soit pas transféré dans un Etat qui n'est pas membre de l'Union européenne, pendant cinq ans, à compter de la date de la donation.

En ce qui concerne la créance, la réduction n'est conservée que si, et dans la mesure où la créance n'est pas payée pendant cinq ans à compter de la date de la donation. Les deux autres conditions sont les mêmes que pour les donations d'actions.

### **5. Autres modifications**

- Tout d'abord, le législateur flamand a supprimé l'obligation pour le donateur et le donataire d'être des personnes physiques.

Dès lors, il se pourrait que l'un ou l'autre soit une personne morale.

D'aucun en ont déjà tiré comme conclusions que cela réglait la question de la donation à une

Fondation privée. En effet, si les conditions sont réunies, une donation à une Fondation privée d'actions d'une société permettrait d'obtenir le taux de 2 %.

- En outre, il n'est plus prévu dans la législation flamande qu'il faut un pacte d'actionnaires si la donation ne représente pas 50 % des droits de vote à l'assemblée générale.

- Enfin, les conditions de forme sont réduites. En effet, la plupart des conditions prévues aux articles 140<sup>ter</sup> et suivants de la législation fédérale sont supprimées.

Il est uniquement prévu dans la nouvelle législation que le droit établi, déduction faite du droit déjà payé (ce qui n'était pas prévu explicitement dans la législation fédérale et qui faisait l'objet de controverses), devient exigible dès qu'une condition énoncée ci-avant n'est plus remplie.

- L'intérêt légal est dû de plein droit sur les droits additionnels à compter de la date d'enregistrement de la donation et au taux fixé en matière civile (actuellement 7 %).

Ce qui précède n'est pas applicable si la condition n'est plus remplie du fait d'un cas de force majeure.

- Le fait qu'une condition requise pour le maintien du droit réduit n'est plus plus remplie doit être notifié par le donataire dans les quatre mois à compter du moment où la condition n'est plus remplie, au Receveur du Bureau où l'acte de donation a été enregistré. Cette notification doit se faire par une déclaration signée et faite en deux exemplaires, dont l'un reste déposé au Bureau d'Enregistrement.

La déclaration mentionne l'enregistrement repris dans l'acte de donation, le fait ayant donné lieu à l'exigibilité des droits additionnels et la date, le cas échéant, la circonstance de force majeure qui empêche de remplir la condition, et toutes les informations requises pour la liquidation des droits additionnels.

Un donataire qui a bénéficié de la réduction du droit réduit et qui, dans les cinq ans de la date de la donation, n'en a pas fait la notification précitée, est tenu de prouver au Receveur du bureau où le droit réduit a été levé, dans les quatre mois de l'expiration de la période visée, que les conditions requises pour le maintien du tarif ont été remplies pendant la période requise.

En cas de preuve insuffisante que les conditions requises pour le maintien du droit réduit ont été remplies, les droits additionnels et les intérêts légaux visés ci-avant seront exigibles à compter de la date de l'enregistrement de la donation. Il faut encore y ajouter une amende égale aux droits additionnels.

Ceci veut donc dire qu'à la fin de la période de cinq ans, le donataire devra faire une déclaration, dans les quatre mois, qu'il a bien rempli toutes les conditions.

\* \* \*

En conclusion, cette nouvelle législation devient particulièrement intéressante dans certains cas vus ci-avant. Même si elle ne détrônera pas spécialement les donations faites à l'étranger ou autres (en effet, dans une telle donation, il faut évaluer les actions ou l'entreprise, ce que certains ne veulent pas faire ; d'autres ne souhaitant pas payer ce montant de 2 %, ...), il n'en reste pas moins que cette nouvelle législation va dans le bon sens et aboutira certainement à ce que l'ancienne loi restée totalement inappliquée prendra son envol.

A quand le tour des autres Régions pour agir dans le même sens ?

### **III. EXONERATION OU REDUCTION DES DROITS DE SUCCESSION EN CAS DE TRANSMISSION D'ENTREPRISES**

Les trois Régions ont pris des mesures pour réduire les droits de succession en cas de transmission d'une entreprise familiale.

Chaque Région a choisi une réglementation différente. En outre, la Région flamande a déjà modifié sa réglementation à plusieurs reprises et la Région wallonne l'a également fait. On peut encore s'attendre à d'autres modifications dans l'avenir.

Nous allons cependant présenter ci-dessous un résumé des différentes législations.

#### **A. Droits de succession en Région flamande**

C'est par un décret du 20 décembre 1996 que la Région flamande a créé un article *60bis* dans le Code des droits de succession concernant la transmission d'entreprises familiales. Ce décret est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1997.

Cet article *60bis* contenait des conditions à ce point strictes qu'elles étaient difficilement applicables. Le Gouvernement flamand s'en est rendu compte, puisqu'il a allégé certaines conditions par décret du 19 décembre 1998. En outre, le taux de 3 % a été réduit en 1999 à 0 %.

##### **1. Exemption en cas de transmissions d'entreprises familiales**

- Il y a exemption des droits de succession sur la valeur nette des avoirs investis à titre professionnel par le défunt ou son conjoint dans une entreprise familiale ou sur la valeur nette des actions d'une société de famille ou des créances sur une telle société.

Il faut que ces actions ou créances soient mentionnées spontanément dans la déclaration de succession.

Jusqu'au 31 décembre 1998, il fallait que 50% de l'entreprise ou des actions aient appartenu durant les cinq années précédant le décès au défunt ou à son conjoint (les avoirs et actions déjà en possession des descendants, leurs conjoints et les collatéraux jusqu'au deuxième degré étaient pris en considération pour calculer les 50%).

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 1999, le terme de cinq ans est réduit à trois ans. Ceci peut s'expliquer par la difficulté dans de nombreuses entreprises de prouver cette propriété durant une période aussi longue (particulièrement, lorsqu'il a été fait application de cette pratique, vivement contestée aujourd'hui, des « actions disparues »).

Il y a également une modification de cette disposition, par l'extinction des possesseurs de ces 50%. Il s'agit maintenant des ascendants ou descendants et leurs conjoints, les collatéraux (le décret parle toujours des « alliés », mais il s'agit encore d'une erreur de traduction) jusqu'au deuxième degré inclus et des enfants des frères et soeurs décédés du défunt.

*Le nouveau décret poursuit en prévoyant que « les fusions et dédoublements (on parlera plutôt de « scissions ») d'entreprises, les apports d'actions ou d'autres opérations intervenus au cours des trois ans précédant le décès, par lesquels l'intéressé devient ou continue à être actionnaire directement ou indirectement, ne font pas obstacle à l'exonération, à la condition que l'intéressé réponde aux conditions avant et après ces opérations. »*

- L'entreprise familiale doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession libérale, exploitée personnellement par le défunt et/ou son conjoint en collaboration ou non avec des tiers.

- L'activité de la société familiale est indifférente. Elle doit avoir son siège de direction effectif dans un Etat membre de l'Union européenne.

- Cette société peut être une société holding, si les sociétés filiales remplissent les conditions du décret (voy. à ce propos l'article 60bis).

## **2. Conditions d'emploi**

- L'exemption n'est accordée que si l'entreprise ou la société employait sans interruption durant les trois ans précédant le décès du défunt au moins 5 travailleurs temps plein en Région flamande.

L'exemption sera ramenée à 80, 60, 40 ou 20%, si l'entreprise comptait dans les délais précités 4, 3, 2 ou 1 travailleur (s).

L'exemption n'est conservée que si le nombre de travailleurs est maintenu chaque année au même niveau pendant les cinq années qui suivent le décès.

Une nouvelle règle ajoutée par le décret du 19 décembre 1998 (applicable le 1 janvier 1999) précise que par dérogation à ce qui précède, l'exemption est entièrement conservée à titre temporaire si le nombre moyen des travailleurs dans les cinq ans suivant le décès est au moins égal à 50% du nombre de travailleurs au moment du décès. Mais dans ce cas, si à l'expiration du délai de cinq ans, le nombre de travailleurs a diminué par rapport à celui du décès, l'impôt normal sera dû en proportion de la diminution du nombre.

Ceci permet donc de réduire le nombre de travailleurs d'une manière temporaire durant la période des cinq ans.

- L'exemption n'est conservée que si les actions ou créances restent en possession des héritiers bénéficiant de l'exemption durant cinq ans. Lorsqu'un héritier meurt avant l'expiration de la période de cinq ans, l'exonération n'est conservée que dans la mesure où sa part héréditaire se transmet à des héritiers en ligne directe ou « entre époux ». De même, l'exemption n'est maintenue que si l'emploi ci-dessus reste au même niveau durant les cinq années suivant le décès.

- Pour bénéficier de l'exemption, l'entreprise ou la société doit avoir établi les comptes annuels conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 dans les trois ans précédant le décès du *de cuius* et les établir dans les cinq années qui suivent le décès.

- Par « valeur nette », il faut entendre la valeur des avoirs ou actions, diminuées des dettes, à l'exclusion de celles contractées spécialement pour acquérir ou conserver d'autres biens (pour les autres conditions, voy. l'article 60*bis* en annexe et l'arrêté du 18 novembre 1997).

## **B. Droits de succession en Région wallonne**

Un an après que la Région flamande se soit attelée à modifier les taux des droits de succession, c'est la Région wallonne qui a utilisé son pouvoir de modifier les taux des droits de succession par un décret du 17 décembre 1997.

Un décret du 16 décembre 1998, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1999, modifie deux points du décret du 17 décembre 1997.

### **1. Taux réduit en cas de transmission d'entreprises familiales**

Par dérogation aux taux prévus dans le Code des droits de succession, le décret de la Région wallonne du 17 décembre 1997 prévoit un taux de droits de succession de 3% sur la valeur de la part nette que le défunt (dans sa succession ou dans le cadre de la liquidation de son régime matrimonial) a dans une entreprise, s'il s'agit :

- soit de biens composant une universalité, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le défunt ou son conjoint exerçait, au jour du décès, une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière ;

- soit de la pleine propriété de titres d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat de l'Union européenne et qui se livre à une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière.

L'ensemble des titres transmis doit représenter au moins 25% des droits de vote à l'assemblée générale. Si l'ensemble des titres transmis représente entre 25 et 50% des droits de vote, un pacte d'actionariat doit être conclu portant sur au moins 50% des droits de vote à l'assemblée générale. Dans ce pacte d'actionariat, les parties doivent s'engager à respecter les conditions que nous verrons ci-après (emploi, ...).

Par « part nette », on entend la valeur des biens ou des titres visés ci-dessus, diminuée des dettes et des frais funéraires, à l'exclusion de celles contractées spécialement pour acquérir ou conserver d'autres biens.

On notera - ce qui n'est pas le cas dans le décret flamand - que les biens soumis au taux de 3 % ne sont pas mis totalement « à côté » des autres biens perçus par le bénéficiaire. En effet, l'article 66ter du Code prévoit explicitement que la valeur des biens soumis au taux réduit sont ajoutés à la base imposable des autres biens pour calculer les droits dus pour ces derniers.

Ainsi, si les biens au taux de 3% ont une valeur de 175.000 € et que le bénéficiaire est un cousin, tout autre bien hérité par ce dernier sera taxé à 80%.

Diverses remarques peuvent être précisées :

- Le taux réduit ne s'applique ni aux sociétés holdings pures ni aux sociétés patrimoniales ni aux professions libérales, que ces dernières soient en société ou non (alors que toutes ces situations sont visées dans le décret flamand).

- Les règles de la Région wallonne diffèrent largement du décret flamand concernant les titres:

En Wallonie, il faut une transmission minimale de 25% des titres possédant le droit de vote et en outre un pacte d'actionariat qui peut être dans certains cas fort utopique à obtenir (société familiale avec plusieurs clans, ...).

En Région flamande, le pourcentage des titres transmis importe peu (la transmission peut ne concerner par exemple que 1 %), si la famille possède 50 % des titres. En outre, en Région flamande, le taux réduit s'applique aussi aux créances sur la société.

En Région wallonne, on oblige le défunt à garder au moins 25 % des titres de sa société ayant le droit de vote pour obtenir le taux réduit. C'est donc réellement le cas de la mort subite de l'exploitant qui a été visé.

- Les règles convergent un peu plus entre les deux Régions en matière d'exploitation d'une entreprise en dehors d'une société : le taux réduit s'applique sur les biens composant une universalité, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le défunt (ou son conjoint) a exercé son exploitation au moment du décès.

Rien ne semble empêcher que le défunt ait exercé son exploitation avec d'autres personnes mais il ne paraît pas possible qu'il ait laissé la totalité de l'exploitation à un tiers, même si c'est un descendant (par exemple, un agriculteur retraité qui reste propriétaire de ses terres et matériel).

## **2. Conditions d'octroi**

- Le taux réduit est octroyé à tout bénéficiaire (héritier ou légataire) des biens soumis à ce taux. Il n'est donc pas limité à une catégorie de personnes. Le but de la loi n'est en effet pas la transmission à une catégorie déterminée mais bien la sauvegarde de l'emploi.

- Les conditions d'octroi de la réduction sont différentes de celles prévues en Région flamande :

\* l'entreprise doit poursuivre son activité pendant au moins cinq ans après le décès ;

\* le nombre des travailleurs dans l'entreprise doit être maintenu au moins à 75%, d'année en année, durant cinq ans après le décès ;

Cette condition ne prévoyait pas, jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1999, de minimum de travailleurs, comme en Région flamande. Elle ne prévoit toujours pas de localisation des travailleurs en Région wallonne.

Par décret du 16 décembre 1998, il a été ajouté que le taux de 3% n'est plus applicable que si l'entreprise concernée occupe du personnel soumis à l'Office national de la sécurité sociale. Cette disposition met fin à la controverse sur la question de savoir s'il fallait ou non un minimum de travailleurs dans l'entreprise au moment du décès.

La plupart des auteurs estimaient que non, aucune indication à ce sujet n'étant prévue dans le décret (on notera que la Région bruxelloise a pris la même disposition et dans les travaux préparatoires, il est clairement indiqué les dispositions s'appliquent aux entreprises qui n'ont pas de travailleurs salariés). Le Ministre wallon de l'Economie n'était pas du même avis, estimant qu'il fallait au moins un travailleur temps plein. D'où un recours d'un contribuable devant le Conseil d'Etat sur ce point, qui a statué en date du 20 juin 2000, donnant raison au contribuable.

La nouvelle disposition parle d'une occupation de personnel soumis à l'O.N.S.S. Il ne doit donc pas s'agir au minimum d'un travailleur temps plein. Un emploi à temps partiel suffit. Un indépendant est cependant exclu.

- Les avoirs investis dans l'entreprise non en société ou le capital social de la société ne pourront pas diminuer à la suite de prélèvements ou de distributions au cours des cinq années qui suivront le décès (d'où l'obligation entre autres d'un pacte d'actionariat, puisque l'on parle du capital social total de la société et non de la part du défunt de la société) (pour d'autres renseignements, voy. l'article 66bis du Code et l'arrêté du 17 mars 1999).

## **C. Droits de succession en Région de Bruxelles-Capitale**

Bonne dernière, la Région de Bruxelles-Capitale a finalisé la réduction des droits de succession à 3% par une ordonnance du 29 octobre 1998, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1999.

### 1. Taux réduit en cas de transmission d'entreprises familiales

Par dérogation aux taux prévus dans le Code des droits de succession, l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale prévoit un taux réduit de droits de succession à 3% sur la valeur nette de la part que le défunt (dans sa succession ou dans le cadre de la liquidation de son régime matrimonial) a dans une petite ou moyenne entreprise, s'il s'agit :

- soit de biens composant une universalité, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le défunt ou son conjoint exerçait, au jour du décès, une exploitation industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, une profession libérale ou une charge ou office ;

- soit de la pleine propriété de titres d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat de l'Union européenne et qui se livre à une exploitation industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession libérale.

L'ensemble des titres transmis doit représenter au moins 25% des droits de vote à l'assemblée générale. Si l'ensemble des titres transmis représente entre 25 et 50% des droits de vote, un pacte d'actionariat doit être conclu portant sur au moins 50% des droits de vote à l'assemblée générale. Dans ce pacte d'actionariat, les parties doivent s'engager à respecter les conditions que nous verrons ci-après (emploi, ...).

Par « titres », on entend :

- les actions ou parts sociales de sociétés ;
- les certificats d'actions ou de parts sociales délivrés par des personnes morales établies dans l'Union européenne et qui représentent des actions ou des parts sociales pour autant que (1) chaque certificat corresponde à une action ou part sociale, que (2) la personne morale verse immédiatement, et au plus tard dans le mois de la décision de distribution au titulaire des certificats, les dividendes et autres bénéfices de l'actif et que (3) la personne morale n'aliène pas les actions ou parts sociales sans le consentement du titulaire de certificats.

On notera - comme le prévoit le décret wallon - que les biens soumis au taux de 3 % ne sont pas mis totalement « à coté » des autres biens perçus par le bénéficiaire. En effet, la valeur des biens soumis au taux réduit est ajoutée à la base imposable des autres biens pour calculer les droits dus pour ces derniers.

Ainsi, si les biens au taux de 3% ont une valeur de 175.000 € et que le bénéficiaire est un cousin, tout autre bien hérité par ce dernier sera taxé à 80% (C.dr.succ., art. 66ter).

Diverses remarques peuvent aussi être précisées :

- Le taux réduit ne s'appliquera ni aux sociétés holdings pures ni aux sociétés patrimoniales mais bien aux professions libérales, que ces dernières soient en société ou non (ce que ne prévoit pas le décret wallon, mais bien le décret flamand).

- L'ordonnance, ce qui est nouveau par rapport aux autres Régions, ne s'applique qu'à une petite ou moyenne entreprise, ce qui implique une entreprise employant moins de 250 personnes, dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 40 millions € ou le total du bilan annuel n'excède pas les 27 millions € et qui respecte le critère d'indépendance, selon lequel une grande entreprise ne peut pas posséder 25% ou plus du capital de la petite ou moyenne entreprise.

- Les autres règles prévues dans l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale sont fort proches de celles de la Région wallonne mais diffèrent largement du décret flamand concernant les titres.

## **2. Conditions d'octroi**

- Le taux réduit est octroyé à tout bénéficiaire (héritier ou légataire) des biens soumis à ce taux. Il n'est donc pas limité à une catégorie de personnes. Le but de l'ordonnance n'est pas la transmission à une catégorie déterminée mais bien la sauvegarde de l'emploi.

- Les conditions d'octroi de la réduction semblent identiques à celles du décret wallon mais en diffèrent cependant sur divers points importants :

\* l'entreprise doit poursuivre son activité principale en Belgique pendant au moins cinq ans après le décès: en Wallonie, aucune obligation de poursuivre en Belgique une activité principale n'est prévue ;

\* le nombre des travailleurs dans l'entreprise doit être maintenu au moins à 75%, d'année en année, durant cinq ans après le décès ;

Cette condition ne prévoit pas de minimum de travailleurs. Elle ne prévoit pas non plus d'obligation en matière de localisation des travailleurs.

\* les avoirs investis dans l'entreprise non en société ou le capital social de la société ne pourront pas diminuer à la suite de prélèvements ou de distributions au cours des cinq années qui suivront le décès (d'où l'obligation entre autres d'un pacte d'actionariat, puisque l'on parle du capital social total de la société et non de la part du défunt dans la société).

Mais, - ce qui n'est pas prévu en Région wallonne -, les avoirs investis de manière complémentaire durant les trois années qui précèdent le décès n'entrent pas en ligne de compte pour la réduction, sauf si l'investissement complémentaire de ces avoirs répond à des besoins financiers ou économiques légitimes. De même, une augmentation de capital entièrement libérée au cours des trois années précédant le décès n'entre pas en ligne de compte pour le tarif réduit, sauf si elle répond à des besoins financiers ou économiques légitimes.

Enfin, on signalera que par « valeur nette », il faut entendre la valeur des éléments d'actifs considérés, diminuée du passif admissible relatif à ces éléments d'actifs.

Par application de cette règle, le passif admissible est déduit de la valeur des éléments d'actifs de la succession dans l'ordre suivant :

- d'abord, de la valeur des éléments d'actifs d'une entreprise familiale ;
- ensuite, de la valeur de l'immeuble servant de résidence principale ;
- enfin, de la valeur des autres biens de la succession.

Toutefois, si l'héritier ou le légataire prouve que certaines dettes ont été spécialement contractées pour acquérir, améliorer ou conserver des biens présents dans la succession, ces dettes sont déduites de la valeur de ces biens (C.dr.succ., art. 60<sup>quater</sup>).

---