

Décision anticipée n° 2014.507 du 17.03.2015

Revenus divers

Certification actions

Transparence fiscale

Taxe annuelle compensatoire des droits de succession

Fondation privée

Droits de succession

Droits d'enregistrement

Impôts sur les revenus

Résumé

La demande vise le régime fiscal applicable à une opération d'apport d'immeuble à une société dont les actions seront ensuite certifiées par une fondation privée.

Par ailleurs, la fondation privée ayant également un but désintéressé autre que la certification d'actions, la demande vise également à connaître le régime fiscal applicable aux distributions qui seront faites aux bénéficiaires.

I. Objet de la demande

1. La demande porte sur la confirmation des éléments suivants :

1.1. Pour ce qui concerne les droits d'enregistrement :

1.1.1. Le transfert de 100% des titres de la société immobilière de Monsieur X en vue de leur certification à la Fondation implique l'application du seul droit fixe d'enregistrement.

1.1.2. Le transfert d'une somme d'argent sera soumis au droit de 7% conformément à l'article 131 § 2, 2° code des droits d'enregistrement de Bruxelles-Capitale (ci-après « C. enr. (Région Brux.-Cap.) »).

1.1.3. Perception sur les distributions faites aux bénéficiaires.

Aucun droit de donation ne sera dû en cas de distributions faites aux bénéficiaires du vivant du fondateur.

1.2. Pour ce qui concerne les droits de succession :

1.2.1. Exonération partielle de la taxe compensatoire des droits de succession.

Seront exemptés de la taxe compensatoire des droits de succession tous les titres certifiés par la Fondation.

1.2.2. Perception sur les transferts faits à la fondation privée.

Les transferts réalisés à la constitution de la fondation ou après celle-ci ne seront pas soumis aux droits de succession pour autant que ceux-ci soient effectués par acte notarié.

1.2.3. Perception sur les distributions faites aux bénéficiaires.

Aucun droit de succession ne sera dû en cas de distributions faites aux bénéficiaires après le décès du fondateur.

1.2.4. Absence d'abus fiscal.

L'ensemble des opérations décrites dans la demande se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits de succession.

1.3. Pour ce qui concerne les Contributions directes :

1.3.1. Absence de taxation des plus-values réalisées au moment de l'apport/vente d'immeubles à sa société.

Les plus-values que Monsieur X réaliserait à l'occasion de l'apport et de la vente de ses immeubles à la société qu'il aura préalablement constituée relèvent de la gestion normale de son patrimoine privé et ne pourraient, par conséquent, être taxées à titre de revenus divers.

1.3.2. Bénéfice de la transparence fiscale.

En vertu du régime de transparence fiscale, les titulaires des certificats (lui-même, ses enfants ou petits-enfants) seront les bénéficiaires des revenus perçus par la fondation privée qu'il aura constituée.

Le précompte mobilier retenu par la société immobilière (dont les titres sont certifiés) sera libératoire dans le chef des détenteurs des certificats.

1.3.3. Perception sur les distributions faites aux bénéficiaires.

Les distributions faites par la fondation aux bénéficiaires, du vivant ou après le décès du fondateur, ne constituent pas des revenus mobiliers au sens de l'article 17 § 1er du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « CIR92 ») et de manière générale, des revenus imposables au sens de l'article 6, CIR92.

II. Description de l'opération

II. A. Introduction

2. Monsieur X est propriétaire de plusieurs biens immobiliers, qu'il envisage de réorganiser de la façon suivante.

3. Dans un premier temps, il constitue une société immobilière par (1) apport d'une partie des immeubles lui appartenant en propre à concurrence de - EUR et (2) la vente d'une autre partie de ses immeubles à concurrence de - EUR. Ces valeurs sont confirmées par un rapport de réviseur d'entreprises.

4. Il constituera ensuite une fondation privée de droit belge, qui serait administrée par trois administrateurs, représentant le fondateur et les deux branches de sa famille.

5. Il transfèrera à cette fondation une somme d'argent (+/- - EUR, nécessaire à sa viabilité) ainsi que l'intégralité des parts de la société immobilière en vue de leur certification.

6. Enfin, Monsieur X envisage de donner tout ou partie des certificats émis par la fondation nouvellement constituée à ses deux fils, mais n'exclut pas de donner une partie de ces certificats directement à ses petits-enfants (en respectant un parfait équilibre entre les deux branches). Des charges seraient prévues.

II. B. Présentation du demandeur

7. Monsieur X est domicilié en Région flamande.

8. Il est marié sous le régime de la séparation des biens pure et simple.

9. Sa femme et lui ont deux fils. Ceux-ci sont mariés et ont des enfants.

10. Son patrimoine est essentiellement composé de biens immobiliers.

II. C. Présentation de l'opération envisagée

a) Contexte familial

11. Monsieur X a constitué avec ses ascendants un patrimoine immobilier important. Il souhaite prendre des mesures de nature à assurer la conservation de l'unité de ce patrimoine afin que le capital – sous forme d'investissements immobiliers – puisse être transmis à ses descendants.

12. Il échet de souligner que les relations avec l'un de ses fils sont particulièrement difficiles et qu'il craint qu'après son décès des différends entre ses fils puissent avoir un impact sur ce patrimoine.

13. Partant, il envisage de mettre en place une structure qui laissera à ses descendants peu de liberté de mouvements.

14. Il souhaite par ailleurs conserver la gestion de son patrimoine immobilier jusqu'à son décès et disposer des fonds nécessaires au maintien de son train de vie.

b) Détail des opérations envisagées

15. Afin de réaliser les objectifs précités, X envisage de procéder de la façon suivante :

1. Constitution d'une société privée à responsabilité limitée

16. Dans un premier temps, Monsieur X constituera une société immobilière (ci-après, « Newco ») par apport d'une partie de ses immeubles, à concurrence de - EUR, qui, pour la plupart, ne sont pas affectés à l'habitation.

17. Les immeubles ont été expertisés en 2011. Les droits d'enregistrement seront calculés sur la valeur vénale déterminée par cette expertise dès lors que le marché immobilier est resté relativement stable et qu'aucun investissement n'a été fait dans les biens de sorte que leur état s'est globalement détérioré depuis 2011.

18. La valeur d'apport, fondée sur cette expertise, est confirmée par un rapport de réviseur d'entreprises.

19. Newco prendrait la forme d'une société privée à responsabilité limitée unipersonnelle dès lors que Monsieur X en serait le seul associé.

20. Conformément au code des sociétés, il justifierait dans un rapport les raisons pour lesquelles il propose l'apport des biens immobiliers.

21. Naturellement, les droits d'enregistrement (au taux de 12,5%) seraient payés si le bien est affecté à l'habitation. D'après le rapport du réviseur, les immeubles apportés affectés à l'habitation sont valorisés à - EUR.

2. Vente d'immeubles à la société nouvellement constituée

22. Monsieur X vendrait ensuite à Newco une autre partie de ses immeubles, à concurrence de - EUR. La valeur vénale a été fixée sur base de l'expertise immobilière de 2011.

23. Le prix de vente – dûment justifié – serait payé partiellement moyennant l'octroi d'un crédit d'investissement. Le solde du prix sera inscrit en compte courant.

24. Conformément au Code des sociétés, un réviseur d'entreprise établira un rapport sur cette opération.

3. Constitution d'une fondation privée de droit belge

25. Dans un troisième temps, Monsieur X constituerait une fondation privée (ci-après, « la Fondation »). Un apport initial de - EUR (environ) serait réalisé ainsi qu'un transfert des parts de la société immobilière en vue de leur certification.

26. Conformément au projet de statuts, cette Fondation présenterait les caractéristiques suivantes :

26.1. Elle porterait la dénomination « X » et aurait son siège à - ;

26.2. Elle serait constituée pour une durée indéterminée, mais serait liquidée lorsque son but (désintéressé) serait réalisé ; Monsieur X estime qu'en raison de sa nature, le but désintéressé

– le maintien du caractère familial du patrimoine – sera toujours poursuivi de sorte qu’aucune liquidation ne devrait intervenir ;

26.3. De façon générale, cette fondation aurait pour but principal d’assurer, à des fins désintéressées, la sauvegarde du caractère familial des sociétés familiales ;

26.4. En outre, elle aurait pour vocation, à titre secondaire, d’assurer la formation de descendants de Monsieur X en prenant, par exemple, à sa charge leurs frais scolaires ou de formation complémentaire, en Belgique ou à l’étranger.

27. Plus précisément, l’acte de constitution en projet prévoit que la Fondation aurait principalement pour activités :

27.1. Toute opération de certification entrant dans le cadre de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales ;

27.2. La gestion en bon père de famille des titres des sociétés familiales pris en administration par la fondation ;

27.3. L’exercice du droit de vote attaché aux titres certifiés ;

27.4. La perception des dividendes en vue de leur rétrocession immédiate aux titulaires de certificats ;

27.5. Toute opération d’échange des certificats contre des titres certifiés ;

27.6. L’attribution sur décision discrétionnaire du Conseil d’administration d’une bourse d’études à un descendant ou plusieurs descendants du Fondateur ;

27.7. La prise en charge, sur décision discrétionnaire du Conseil d’administration, de tout ou partie de la quote-part des soins de santé d’un descendant du Fondateur qui n’est pas remboursé par une mutuelle ou par une assurance hospitalisation ;

27.8. Toute opération nécessaire à assurer l’entretien des différentes tombes familiales ;

27.9. La Fondation pourrait également exercer toute opération en lien, direct ou indirect, avec la réalisation de son but désintéressé.

28. Lors de l’éventuelle liquidation de la fondation privée, le fondateur (ou s’il est décédé, ses ayants droit) pourrait reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens eux-mêmes que le fondateur aurait affecté à la réalisation du but désintéressé de la fondation ;

29. La Fondation serait soumise à l’impôt des personnes morales et, conformément aux articles 147 et s. du Code des droits de succession, à la taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

4. Transfert des parts restantes de Newco à la Fondation en vue de leur certification

30. Monsieur X compte ensuite transférer la totalité des titres qu'il détient dans Newco à sa Fondation privée, qui procéderait, en contrepartie, à la certification de l'ensemble desdits titres.

31. Conformément à l'article 242 du Code des sociétés, les certificats seront nominatifs.

5. Donation des certificats aux enfants

32. Enfin, Monsieur X est disposé à donner à ses fils tout ou partie des certificats émis par la Fondation.

33. Dans ce cas, il n'exclut pas de grever les donations de charges, notamment l'obligation pour les donataires d'affecter 2% des revenus résultant des certificats à des œuvres caritatives qu'il désignerait.

34. A noter que les différentes opérations devraient intervenir dans des délais rapprochés.

III. Décision

Il ressort de l'examen approfondi auquel s'est livré le SDA que :

III. A. Quant aux droits d'enregistrement et droits de succession

35. Le demandeur est depuis peu domicilié en Région flamande mais était domicilié auparavant en Région de Bruxelles-capitale.

36. Conformément à l'article 5, § 2, 4^o de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, le droit de succession d'un habitant du royaume est localisé à l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment de son décès. Toutefois, si le défunt a eu son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès, le droit de succession est localisé à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période.

37. Il en résulte que le droit de succession applicable en l'espèce est le droit de la Région de Bruxelles-Capitale.

38. Conformément à l'article 5, § 2, 8^o de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles faites par un habitant du Royaume sont localisées à l'endroit où le donateur a son domicile fiscal au moment de la donation. Toutefois, si le domicile fiscal du donateur était établi à plusieurs endroits en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant la donation, les droits d'enregistrement sur les donations sont localisés à l'endroit en Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps au cours de ladite période.

39. Il en résulte que le droit de donation applicable en l'espèce est le droit de la Région de Bruxelles-Capitale.

a) Transfert en faveur de la fondation privée de droit belge

40. Le transfert (donation ou apport à titre gratuit) du montant de - EUR en faveur de la fondation privée « X » est soumis au taux de 7 %, conformément à l'article 131, § 2, 2°, Code enr. applicable en Région de Bruxelles-Capitale.

41. L'apport de la totalité des parts de la SPRL « Newco » (pour certification) en faveur de la fondation privée « X » sera - faute de tarif spécifique – soumis au droit fixe général, conformément à l'article 11, alinéa 2, Code enr. fédéral.

b) Taxe compensatoire des droits de succession

42. En principe, les fondations privées sont assujetties à cette taxe (taux de 0,17 %) sur l'ensemble des avoirs possédés au 1er janvier de l'année d'imposition. Toutefois, l'article 150, alinéa 2, 5°, C. succ. exclut de ces avoirs : *« les titres émis par des sociétés commerciales, dont l'association ou la fondation est considérée comme propriétaire-émettant en vertu de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales, à la condition que les certificats soient assimilés aux titres auxquels ils se rapportent pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992, en vertu de l'article 13, § 1er, alinéa 1er de la même loi ».*

43. En l'espèce, tous les titres détenus par la fondation privée « X » seront des titres certifiés. Il en résulte que ceux-ci bénéficieront d'une exemption de la taxe compensatoire des droits de succession.

44. En revanche, le montant de - EUR apporté à la fondation privée « X » sera bien assujetti à la taxe compensatoire des droits de succession, dans le respect de l'article 148bis, C. succ.

c) Transferts faits à la fondation privée.

45. Sur l'acte notarié constitutif de la fondation privée « X », le droit de 7 % sera perçu (article 131, § 2, 2°, C. enr. applicable en Région de Bruxelles-Capitale). Le paiement de ce droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 7, C. succ. applicable en Région de Bruxelles-Capitale.

46. Les apports faits après la constitution de la fondation privée « X » ne seront soumis au droit de donation que s'ils sont à enregistrer obligatoirement, s'ils sont présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement ou si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport non enregistré (article 7, C. succ. applicable en Région de Bruxelles-Capitale).

47. Si l'acte d'apport a été présenté à l'enregistrement et a fait l'objet d'une perception au taux de 7 %, l'article 7, C. succ. applicable en Région de Bruxelles-Capitale ne sera pas d'application en cas de décès de l'apporteur dans les trois ans de son apport.

d) Perception sur les distributions faites aux bénéficiaires du vivant du fondateur

48. Les statuts de la fondation privée « X » permettent l'attribution d'une bourse d'étude en faveur d'un descendant ou de plusieurs descendants du fondateur.

49. Si le conseil d'administration de la fondation privée « X » procède à une distribution, il sera dépourvu de toute intention libérale et n'aura donc pas la qualité de donateur. En d'autres termes, le conseil d'administration ne fera que donner exécution à ce qu'avait prévu l'acte constitutif de la fondation privée. Cela exclut le droit de donation sur cette distribution.

e) Perception sur les distributions faites aux bénéficiaires après le décès du fondateur

50. L'article 7, C. succ. applicable en Région de Bruxelles-Capitale est hors de cause quant aux biens apportés lors de la constitution de la fondation privée « X ». L'acte constitutif a donné lieu à une perception du droit de 7 %.

51. Pour les apports qui ont eu lieu après la constitution de la fondation et par acte authentique, le droit de 7 % sera perçu. Cela exclut l'application de l'article 7, C. succ. applicable en Région de Bruxelles-Capitale.

52. En revanche, l'article 7, C. succ. applicable en Région de Bruxelles-Capitale sera d'application si des apports à la fondation privée « X » ont lieu par l'intermédiaire d'autres techniques que l'acte authentique, c'est-à-dire le don manuel ou la donation bancaire.

53. L'article 8, C. succ. applicable en Région de Bruxelles-Capitale est à écarter. En effet, cet article exige une stipulation contenue dans un contrat. Or, la fondation privée « X » procède d'un acte juridique unilatéral et nullement d'un contrat.

f) Absence d'abus fiscal (quant aux droits de succession)

54. L'existence de motifs autres que fiscaux est suffisamment apportée. Ainsi le désir de préserver un patrimoine immobilier correspond parfaitement à la logique de la fondation privée de droit belge. De plus, la structure de la fondation privée « X » articulée sur la base de trois catégories d'administrateurs indique bien la volonté (non fiscale) d'éviter des situations de blocage entre les fils du fondateur.

III. B. Quant aux impôts sur les revenus

a) Revenus divers

55. Suivant l'article 90, 1°, CIR92, sont imposables au titre de revenus divers, tous les bénéficiaires ou profits, quelle que soit leur qualification, qui réunissent les deux conditions suivantes :

55.1. être réalisés en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ;

55.2. ne pas résulter de la gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers.

56. En l'espèce, il ressort de la demande que les immeubles apportés/vendus à Newco ont été acquis, pour l'essentiel, par Monsieur X par succession ou donation et n'ont jamais été affectés à une activité professionnelle en Belgique.

57. Il y a dès lors lieu de vérifier si l'apport/vente des immeubles par Monsieur X à Newco constitue un acte de gestion normale de son patrimoine privé.

58. La notion de « gestion d'un patrimoine privé » est décrite comme suit dans le rapport de la commission des finances du Sénat (*Doc. parl.* 366, session 1961-1962, p.147) :

« La gestion d'un patrimoine privé se distingue en fait de l'exercice d'une occupation lucrative ou de la spéculation, tant par la nature des biens - immeubles, valeurs de portefeuille, objets mobiliers (tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé) - que par la nature des actes accomplis relativement à ces biens : ce sont les actes qu'un bon père de famille accomplit, non seulement pour la gestion courante, mais aussi pour la mise à fruit, la réalisation et le emploi d'éléments d'un patrimoine, c'est-à-dire des biens qu'il a acquis par succession, donation ou par épargne personnelle, ou encore en emploi de biens aliènes ».

59. Il peut généralement être admis qu'il s'agit d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé lorsque ces opérations ne sont pas effectuées dans un but de spéculation et qu'elles n'acquièrent pas, par leur fréquence, le caractère d'une occupation lucrative.

60. En l'espèce il y a lieu de constater que l'essentiel des immeubles, qui seront apportés/vendus par Monsieur X à Newco, sont entrés dans son patrimoine par succession, donation ou emploi de biens acquis par succession.

61. De même, il ressort de la demande que la répartition entre les immeubles apportés et vendus à Newco a été effectuée au regard d'un plan financier assurant la viabilité de cette dernière.

62. Enfin, il est constaté que l'opération se justifie par la volonté de Monsieur X de préserver l'unité du patrimoine immobilier qu'il a constitué avec ses ascendants par la mise en place d'une structure appropriée. Cette structure tient notamment compte des relations conflictuelles existants entre ses deux fils.

63. Par conséquent, les actes d'apport et de vente de ses immeubles à Newco constituent des actes de gestion normale d'un patrimoine privé.

b) Imposition sur les distributions (faites aux bénéficiaires) du vivant ou après le décès du fondateur

64. Sur la base des informations communiquées par le demandeur et du projet d'acte constitutif de la fondation, il y a lieu de considérer que les bénéficiaires ne disposeront d'aucune créance à l'égard de la fondation ni d'aucun droit d'exiger un paiement quelconque de sa part.

65. En conséquence, les distributions de la fondation aux bénéficiaires ne constituent pas des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1er, CIR92 dans le chef des bénéficiaires.

66. N'ayant par ailleurs ni la nature de revenus immobiliers, de revenus professionnels ou de revenus divers, ces distributions ne peuvent pas être considérées comme des revenus imposables au sens de l'article 6, CIR92

c) La Transparence fiscale

67. Conformément à la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales, afin que les opérations de certification d'actions puissent être

considérées comme transparentes pour l'application du CIR92, les statuts et les conditions d'administration de la fondation doivent prévoir que :

67.1. l'émetteur de certificats se rapportant à des actions met en paiement immédiatement (sous déduction de ses frais éventuels) au titulaire de certificats les dividendes, l'éventuel produit du droit de souscription et le produit de liquidation éventuellement distribués par la société ainsi que toute somme provenant de la réduction ou de l'amortissement de capital ;

67.2. l'émetteur de certificats ne peut céder les parts auxquelles se rapportent des certificats sans consentement préalable des détenteurs de certificats ;

67.3. un certificat est émis en échange d'une action de sorte que les certificats peuvent être assimilés aux actions ou parts transférées.

68. En l'espèce, les statuts de la fondation « X » prévoient qu'elle a notamment pour activité toute opération de certifications entrant dans le cadre de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales.

69. Plus précisément, il ressort des statuts de la fondation et du contrat de certification joints à la demande que :

69.1. la distribution immédiate des dividendes et des autres produits ;

69.2. la limitation de la cession des actifs certifiés ;

69.3. que pour chaque action ou avoir financier transféré à la fondation, un seul certificat est émis.

70. Dès lors, le titulaire de certificats, et non l'émetteur de ces certificats, doit être considéré, pour l'application du CIR92, à tous égards, comme actionnaire et bénéficiaire direct des dividendes et autres distributions ou attributions et les certificats sont assimilés aux titres auxquels ils se rapportent.

Eu égard à ce qui précède, le Collège du SDA décide que :

71. Pour ce qui concerne les droits d'enregistrement :

71.1. Le transfert de 100% des titres de la société immobilière de Monsieur X en vue de leur certification à la Fondation implique l'application du seul droit fixe d'enregistrement.

71.2. Le transfert d'une somme d'argent sera soumis au droit de 7% conformément à l'article 131 § 2, 2° code des droits d'enregistrement de Bruxelles-Capitale.

71.3. Aucun droit de donation ne sera dû en cas de distributions faites aux bénéficiaires du vivant du fondateur.

72. Pour ce qui concerne les droits de succession :

72.1. Seront exemptés de la taxe compensatoire des droits de succession tous les titres certifiés par la Fondation.

72.2. Les transferts réalisés à la constitution de la fondation ou après celle-ci ne seront pas soumis aux droits de succession pour autant que ceux-ci soient effectués par acte notarié.

72.3. Aucun droit de succession ne sera dû en cas de distributions faites aux bénéficiaires après le décès du fondateur.

72.4. L'ensemble des opérations décrites dans la demande se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits de succession.

73. Pour ce qui concerne les Contributions directes :

73.1. Les plus-values que Monsieur X réaliserait à l'occasion de l'apport et de la vente de ses immeubles à la société qu'il aura préalablement constituée relèvent de la gestion normale de son patrimoine privé et ne pourraient, par conséquent, être taxées à titre de revenus divers.

73.2. En vertu du régime de transparence fiscale, les titulaires des certificats (lui-même, ses enfants ou petits-enfants) seront les bénéficiaires des revenus perçus par la fondation privée qu'il aura constituée.

Le précompte mobilier retenu par la société immobilière (dont les titres sont certifiés) sera libératoire dans le chef des détenteurs des certificats.

73.3. Les distributions faites par la fondation aux bénéficiaires, du vivant ou après le décès du fondateur, ne constituent pas des revenus mobiliers au sens de l'article 17 § 1er du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « CIR92 ») et de manière général, de revenus imposables au sens de l'article 6, CIR92.

74. Pour ce qui concerne les droits d'enregistrement et les droits de succession, la présente décision anticipée est rendue sur base de la situation du demandeur au moment de l'introduction de la demande, à savoir que son domicile fiscal est situé en Région de Bruxelles-Capitale.