

Les entreprises exercées par des cohabitants : le transfert aux taux réduits et la conservation des revenus et/ou de la gestion

Vincent SEPULCHRE

Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL

Chargé de cours à la Faculté de Droit de l'Université de Liège

Professeur à l'École Supérieure des Sciences Fiscales (ICHEC)

Maître de conférences à H.E.C. – École de gestion de l'Université de Liège

Membre du Tax Institute de l'Université de Liège

Maître de conférences à l'U.L.B.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	507
1. Le transfert d'une entreprise aux taux réduits et les cohabitants	508
1.1. L'accessibilité comparée du conjoint et du cohabitant du donateur/défunt aux taux réduits (exploitation en personne physique ou en société)	508
1.2. Le calcul du seuil de 10 % des droits de vote (exploitation en société)	510
1.3. La condition d'emploi : la définition de l'emploi sous contrat de travail et de la main-d'œuvre indépendante (exploitation en personne physique ou en société)	512
1.4. La transmission des terres agricoles après la transmission de l'exploitation (transmission en personne physique)	514
2. Les techniques de maintien du contrôle familial appliquées aux cohabitants	514
2.1. La holding familiale	514
2.2. La donation avec réserve d'usufruit	516
2.3. L'apport à une société de droit commun	517
2.4. La certification des parts et le contrôle par une fondation privée	519
3. Conclusion	522

Introduction

Depuis 1980, plusieurs régimes ont progressivement été mis en place pour favoriser la transmission d'une entreprise à titre gratuit, soit par voie de donation, soit par voie de succession, et ce, au moindre coût fiscal.

Le but de ce régime à taux réduit est d'assurer la continuité de l'activité économique et est devenu entre-temps de compétence régionale. Toutefois, les

régimes régionaux de transmission d'entreprise en droits d'enregistrement et de succession en vigueur actuellement posent certaines questions quant aux entreprises exploitées par des cohabitants.

Chronologiquement parlant, ces régimes préférentiels ont été mis en place dans l'ordre suivant :

- le taux réduit de l'article 48² du Code des droits de succession à partir de 250.000 €, applicable aux droits de succession et introduit par une loi du 8 août 1980 ;
- le taux réduit de l'article 60*bis* du Code des droits de succession, de nouveau applicable aux droits de succession et introduit en Région wallonne par le décret du Parlement wallon du 17 décembre 1997 (remplacé par le décret wallon du 15 décembre 2005 après une première réforme par le décret wallon du 3 février 2005), en Région flamande par un décret du 20 décembre 1996 (remplacé depuis lors par le décret flamand du 23 décembre 2011) et en Région de Bruxelles-Capitale par une ordonnance du 29 octobre 1998 (remplacée depuis lors par l'ordonnance du 20 décembre 2002 et ensuite par l'ordonnance du 12 décembre 2016) ;
- le taux réduit de l'article 140*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, applicable aux droits d'enregistrement sur les donations et introduit pour la Belgique par la loi du 22 décembre 1998 (loi fédérale remplacée depuis lors en Région wallonne par le décret wallon du 15 décembre 2005, après une première réforme par le décret wallon du 3 février 2005, en Région flamande par le décret flamand du 23 décembre 2011 et en Région de Bruxelles-Capitale par l'ordonnance du 12 décembre 2016).



1. Le transfert d'une entreprise aux taux réduits et les cohabitants

1.1. L'accessibilité comparée du conjoint et du cohabitant du donateur/défunt aux taux réduits (exploitation en personne physique ou en société)

1.1.1. La situation en Flandre et à Bruxelles

A. En Région flamande, pour bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les donations ou du taux réduit de l'impôt sur les successions, les conditions suivantes doivent être remplies :

- l'entreprise doit être exploitée personnellement par le donneur/testateur ou son partenaire, avec ou sans co-exploitant, comme spécifié aux articles 2.8.6.0.3, § 2, 1^o, et 2.7.4.2.2, § 2, 1^o, V.C.F. ;
- les biens à transférer doivent avoir été investis professionnellement par le donateur/défunt ou son partenaire dans l'entreprise familiale telle que définie aux articles 2.8.6.0.3, § 1^{er}, 1^o, ou 2.7.4.2.2, § 1^{er}, 1^o, V.C.F.

En Flandre, le « partenaire du défunt » vise la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, était mariée avec le défunt, le donateur ou l'actionnaire ainsi que la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, se trouve en situation de cohabitation légale avec le défunt, le donateur ou l'actionnaire. Toutefois, il vise également le cohabitant de fait sous certaines conditions visées à l'article 1.1.0.0.2, alinéa 6, 5^o, V.C.F. Pour le cohabitant de fait, il faut qu'il ait, au jour de la donation ou du décès, cohabité avec le donateur/défunt de façon ininterrompue depuis plus de trois ans et qu'il ait fait ménage commun avec ce dernier pendant la même période. Une exception est faite pour le cas où, après écoulement du délai de trois ans, la cohabitation et le ménage commun sont devenus impossibles pour cause de force majeure. La circulaire Vlabel n^o 2015/2 du 15 décembre 2015 précise qu'il est important que le donateur/testateur ou son partenaire soit toujours actif, qu'il s'agisse dans l'occupation principale ou occupation secondaire, indépendamment du fait que la personne concernée soit à la retraite ou non. Cela présuppose donc une exploitation par ces derniers, avec ou sans les autres.

B. En Région de Bruxelles-Capitale, pour bénéficier de l'exonération des droits de donation ou du taux réduit des droits de succession et de mutation par décès, les conditions suivantes doivent être remplies (art. 140/1, § 1^{er}, 1^o, C. enr. ; art. 60bis, § 1^{er}, 1^o, C. succ.) :

- l'entreprise doit être exploitée personnellement par le donateur/défunt ou son partenaire, avec ou sans co-exploitant ;

- les biens à transférer doivent avoir été investis professionnellement par le donateur/défunt ou son partenaire dans l'entreprise familiale.

Le partenaire du défunt, du donateur ou de l'actionnaire est :

- la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, était mariée avec le défunt, le donateur ou l'actionnaire ;
- la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, se trouve en situation de cohabitation légale avec le défunt, le donateur ou l'actionnaire.

C. Dans ces deux régimes, l'activité exercée par l'un des deux conjoints/cohabitants, dans le sens général qui leur est donné par chacune de ces législations régionales respectives, donne donc la qualité de co-exploitant à l'autre conjoint/cohabitant, même si ce dernier n'est pas un co-exploitant au sens des législations fiscales et sociales.

En ce cas, ces deux législations apparaissent tout à fait neutres par rapport à la propriété des biens de l'exploitation et des choix professionnels respectifs des époux/cohabitants, en considérant l'exploitation à l'échelle du « ménage » formé par l'exploitant et son conjoint/cohabitant.

1.1.2. La situation en Région wallonne

A. Par dérogation aux articles 131 et 131bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et à l'article 48 du Code des droits de succession, le droit de donation/de succession et de mutation par décès est réduit à 0 % pour les donations d'entreprise (lorsque ces donations, constatées par acte authentique, ont pour objet l'obtention d'une part nette dans les biens d'une entreprise) ou pour les successions d'entreprise (lorsque la succession ou la liquidation du régime matrimonial consécutive au décès comprend les biens d'une entreprise) (art. 140bis C. enr. ; art. 60bis C. succ.) :

1^o En cas de transmission d'une entreprise exploitée par une personne physique, il s'agit de la transmission à titre gratuit d'un droit réel sur des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le donateur/*de cujus*, seul ou avec d'autres personnes, exerce, au jour de la donation/du décès, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office.

2^o En cas de transmission de terres agricoles à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux, indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée, ces terres sont néanmoins considérées comme des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité



ou un fonds de commerce au moyen desquels le donateur/*de cuius*, seul ou avec d'autres personnes, exerce, au jour de la donation/du décès, une activité agricole, à la condition que ces terres fassent l'objet, à la date de la donation/du décès, d'un bail à ferme conformément à la Section 3 du Livre III, Titre VIII, Chapitre II, du Code civil. Dans ce cas, l'entreprise, au sens des conditions du § 2, 1°, et de l'article 140quinquies, § 1^{er}, 1°, 2° et 3°, est l'entreprise agricole de l'exploitant effectif de l'activité agricole qui est exercée sur ces terres, en considérant cette entreprise dans son entièreté et dans sa situation après transfert des terres.

Les conditions sont donc les suivantes, sous ce régime actuel (circ. adm. n° 6/2010 du 26 mars 2010) :

- a) il doit s'agir de droits réels sur des terres agricoles (à savoir, par parcelle cadastrale, un immeuble dont le fonds est principalement cultivé ou mis en pâture) :
 - faisant partie du patrimoine du donateur/défunt ;
 - faisant l'objet d'un bail à ferme concédé conformément au Code civil ;
 - transmises indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée ;
- b) le donateur/défunt doit être ou avoir été exploitant agricole ;
- c) la transmission doit être faite à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux (même s'ils ne sont pas exploitants, dans ces derniers cas).

Ce régime wallon actuel pose aux cohabitants certaines difficultés que rencontrent tout autant les personnes mariées.

B. Premièrement, sachant que la situation est intégralement transposable en droits de succession, l'article 140bis, § 1^{er}, 1°, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe règle la transmission à titre gratuit d'un droit réel sur des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce. Dans ce cas, le donateur doit, seul ou avec d'autres personnes, exercer, au jour de la donation, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office.

Sur le plan social, l'entreprise doit se trouver dans une des situations suivantes :

- 1° elle occupe du personnel inscrit à l'O.N.S.S. ;
- 2° si l'entreprise n'occupe aucun travailleur sous contrat de travail mais a une main-d'œuvre constituée uniquement de l'exploitant et de son conjoint ou cohabitant légal, ou de ses parents au 1^{er} degré et alliés, il est alors nécessaire que ces personnes soient affiliées à la sécurité sociale (conformément

au régime des travailleurs indépendants) et en règle de cotisation.

Par conséquent, si l'entreprise n'occupe pas de personnel inscrit à l'O.N.S.S., la main-d'œuvre doit être constituée uniquement de l'exploitant et de son conjoint ou cohabitant légal, ou de ses parents au 1^{er} degré et alliés. Il est alors nécessaire que ces personnes soient affiliées à la sécurité sociale.

Ces conditions ne règlent cependant que l'ouverture du droit au taux réduit, en admettant que l'exploitant lui-même et son conjoint/cohabitant légal puissent légalement compter comme « main-d'œuvre » de l'entreprise ; elles n'étendent aucunement la qualité d'entrepreneur à ce conjoint/cohabitant légal, de sorte que ce dernier peut, de manière paradoxale, ouvrir le droit au taux réduit à l'exploitant, mais qu'il ne peut pas revendiquer pour lui-même ce taux réduit s'il n'est pas lui-même co-exploitant fiscal de l'entreprise, même s'il est copropriétaire des biens qui y sont affectés.

C. Deuxièmement, sachant que, de nouveau, la situation est intégralement transposable en droits de succession, l'article 140bis, § 1^{er}, 1°, alinéa 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe règle la transmission de terres agricoles indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée. Il doit s'agir de droits réels sur des terres agricoles faisant partie du patrimoine du donateur, lequel doit être ou avoir lui-même été exploitant agricole.

De nouveau, cette réglementation ne prévoit pas explicitement que le conjoint de l'exploitant agricole, même s'il est (co-)propriétaire de terres agricoles exploitées par son conjoint/cohabitant légal, puisse revendiquer l'octroi de ce taux réduit, même s'il vit des revenus procurés par cette exploitation.

D. Selon une lecture stricte du texte actuel de l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et de l'article 60bis du Code des droits de succession, pour une transmission d'un droit réel sur des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce ou une transmission de terres agricoles, le conjoint qui, dans le premier cas, n'exerce pas lui-même fiscalement **ET** socialement l'activité admissible au taux de 0 %, et dans le deuxième cas n'exploite pas les terres agricoles, ne pourra pas avoir accès au taux de 0 % pour la transmission par donation ou par décès de la part qu'il possède dans l'entreprise/les terres agricoles.

Or, à tout le moins dans un régime de communauté légale, en principe, tous les biens qui ne sont pas propres au sens de la loi sont considérés comme communs. À cet égard, l'article 1405 du Code civil énonce



quels sont les actifs qui relèvent du patrimoine commun des époux. Il s'agit :

- des revenus de l'activité professionnelle de chacun des époux ;
- des fruits naturels et civils, revenus, intérêts de leurs biens propres ;
- des biens donnés ou légués aux deux époux conjointement ou à l'un d'eux avec stipulation que ces biens seront communs.

En outre, l'article 1405, 4^o, du Code civil, dans sa rédaction d'avant la loi du 22 juillet 2018 entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2018, précise que sont communs « *tous biens dont il n'est pas prouvé qu'ils sont propres à l'un des époux par application d'une disposition de la loi* » (disposition devenue depuis lors l'art. 1405, § 2, C. civ.).

Il existe donc en l'occurrence un décalage entre le droit civil et le droit fiscal, en ce que des biens considérés comme communs par le droit civil se verraient appliquer un traitement distinct selon l'activité de l'un ou de l'autre époux. D'ailleurs, en vertu de l'article 1419 du Code civil, non modifié par la loi du 22 juillet du 2018 entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2018, un époux ne peut sans le consentement de l'autre disposer entre vifs à titre gratuit de biens faisant partie du patrimoine commun.

La réglementation est encore plus dangereuse si les époux ont adopté une clause au dernier vivant des biens. En effet, dans ce cas, si le conjoint qui exploite l'activité décède le premier, l'entière des biens transmis par le conjoint survivant, à son propre décès, ne pourra bénéficier du taux réduit. Ce qui est loin d'être rare en ce qui concerne les terres agricoles.

Nous relevons qu'actuellement, la Région wallonne n'a jamais été aussi loin, et considère que si le conjoint non exploitant n'exerçait pas d'autre activité professionnelle, la transmission de ses biens pouvait bénéficier du taux de 0 %. Toutefois, cette tolérance n'est pas cohérente, surtout pour des époux mariés en communauté de biens ou pour des époux dont l'un reçoit par héritage une entreprise/des terres agricoles que l'autre époux exploite ; en effet, elle fait dépendre l'admission d'une entreprise aux taux réduits de l'activité professionnelle du conjoint de l'exploitant, et ce, alors même que l'exploitant de cette entreprise pourrait lui-même exercer également une autre activité professionnelle sans perdre le bénéfice des taux réduits. Ce régime établit également une différence de traitement entre les personnes mariées et les cohabitants légaux d'un exploitant, qui exclut ces cohabitants des taux réduits, alors qu'il l'autorise (même de manière limitée) pour les époux.

De plus, elle ramène la fiscalité à une époque révolue où la place du conjoint (souvent les femmes...) était à

la maison sans exercer d'activité professionnelle, son rôle étant alors confiné à celui de « grillon du foyer ». Est-ce là le rôle de la fiscalité ?

En outre, un traitement différent, selon que les époux se trouvent sous un régime de communauté légale ou de séparation de biens, nous apparaît comme sujet à contestation juridique, au titre de discrimination prohibée par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Enfin, nous relevons encore que les solutions flamande et bruxelloise à cette question sont tout à fait cohérentes et pragmatiques, en admettant aux taux réduits les entreprises exploitées personnellement par le donateur/défunt ou son partenaire, avec ou sans co-exploitant, quel que soit le régime matrimonial des époux.

1.2. Le calcul du seuil de 10 % des droits de vote (exploitation en société)

1.2.1. La situation en Flandre et à Bruxelles

A. En Régions flamande et de Bruxelles-Capitale est exemptée du droit de donation la donation de la pleine propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit des actions d'une société familiale dont le siège de direction effective est situé dans l'un des États membres de l'Espace économique européen, à condition que les actions de la société appartiennent, au moment de la donation, pour au moins 50 % en pleine propriété au donateur et à sa famille (art. 140/1, § 1^{er}, 2^o, al. 1^{er}, C. enr. ; art. 2.8.6.0.3 V.C.F.).

Par dérogation à l'alinéa précédent, les actions de la société doivent appartenir au moment de la donation pour au moins 30 % en pleine propriété au donateur et/ou à sa famille si le donateur et sa famille répondent à l'une des conditions suivantes (art. 140/1, § 1^{er}, 2^o, al. 2, C. enr. ; art. 2.8.6.0.3, § 1^{er}, 2^o, al. 2, V.C.F.) :

- 1^o soit être ensemble avec un autre actionnaire et sa famille, pleins propriétaires d'au moins 70 % des actions de la société ;
- 2^o soit être ensemble avec deux autres actionnaires et leur famille, pleins propriétaires d'au moins 90 % des actions de la société.

Pour l'application de ces articles, on entend par famille du donateur ou de l'actionnaire (art. 140/1, § 2, 4^o, C. enr. ; art. 2.8.6.0.3, § 2, 4^o, V.C.F.) :

- 1^o le partenaire du donateur ou de l'actionnaire.
À Bruxelles, le partenaire du défunt, du donateur ou de l'actionnaire est :
 - la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, était mariée avec le défunt, le donateur ou l'actionnaire ;
 - la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, se trouve en situation de cohabitation légale avec le défunt, le donateur ou l'actionnaire.



En Flandre, le partenaire du défunt vise également le cohabitant de fait sous certaines conditions reprises à l'article 1.1.0.0.2, alinéa 6, 5°, du V.C.F. Pour le cohabitant de fait, il faut qu'il ait, au jour de la donation ou du décès, cohabité avec le donateur/défunt de façon ininterrompue depuis plus de trois ans et qu'il ait fait ménage commun avec ce dernier pendant la même période. Une exception est prévue pour le cas où, après écoulement du délai de trois ans, la cohabitation et le ménage commun sont devenus impossibles pour cause de force majeure ;

- 2° les alliés en ligne directe du donateur ou de l'actionnaire, ainsi que leurs partenaires ;
- 3° les collatéraux du donateur ou de l'actionnaire jusqu'au deuxième degré, de même que leurs partenaires ;
- 4° les enfants de frères et sœurs du donateur ou de l'actionnaire.

B. En droits de succession, en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale, les tarifs des droits de succession et des droits de mutation par décès sont réduits à 3 % pour une acquisition en ligne directe et entre partenaires et à 7 % pour une acquisition entre d'autres personnes sur la valeur nette de la pleine propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit des actions d'une société familiale dont le siège de direction effective est situé dans l'un des États membres de l'Espace économique européen, à condition que les actions de la société appartiennent au moment du décès pour au moins 50 % en pleine propriété au défunt et à sa famille (art. 60bis, § 1^{er}, 2°, al. 1^{er}, C. succ. ; art. 2.7.4.2.2, § 1^{er}, 2°, al. 1^{er}, V.C.F.).

Par dérogation à l'alinéa précédent, les actions de la société doivent appartenir au moment du décès pour au moins 30 % en pleine propriété au défunt et à sa famille si le défunt et sa famille répondent à l'une des conditions suivantes (art. 60bis, § 1^{er}, 2°, al. 2, C. succ. ; art. 2.7.4.2.2, § 1^{er}, 2°, al. 2, V.C.F.) :

- 1° soit être ensemble avec un autre actionnaire et sa famille, pleins propriétaires d'au moins 70 % des actions de la société ;
- 2° soit être ensemble avec deux autres actionnaires et leur famille, pleins propriétaires d'au moins 90 % des actions de la société.

Pour l'application de ce tarif réduit, on entend par famille du défunt ou de l'actionnaire (art. 60bis, § 2, 4°, C. succ. ; art. 2.7.4.2.2, § 2, 4°, V.C.F.) :

- 1° le partenaire du défunt ou de l'actionnaire (art. 48, dernier al., C. succ. ; art. 1.1.0.0.2, al. 6, 4°, V.C.F.), soit :
 - a) la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, était mariée avec le défunt ;
 - b) la personne qui, au jour de l'ouverture de la succession, se trouve en situation de cohabitation légale avec le défunt au sens du titre Vbis du livre III

du Code civil (en Flandre, également la personne qui vivait ensemble avec le défunt) ;

- c) en Flandre, les personnes qui, à la date d'ouverture d'une succession, ou à la date de la donation, vivaient ensemble avec le défunt ou avec le donateur sans interruption depuis au moins un an et tenaient un ménage commun avec le défunt ou avec le donateur. La présente réduction n'est toutefois applicable qu'aux personnes qui vivaient avec le défunt ou le donateur sans interruption depuis au moins trois ans à la date d'ouverture de la succession ou à la date de la donation et qui formaient un ménage avec le défunt ou le donateur. Ces conditions sont censées être remplies également si la cohabitation et la vie en ménage commun avec le défunt ou avec le donateur consécutivement à la période susvisée de trois ans jusqu'au jour du décès, sont devenues impossibles par force majeure. Un extrait du registre de la population constitue une présomption réfutable de cohabitation ininterrompue et de vie en ménage commun ;
- 2° les parents en ligne directe du défunt ou de l'actionnaire, de même que leurs partenaires, la notion de partenaire devant être interprétée de manière analogue que lorsqu'il s'agit du défunt ;
- 3° les collatéraux du défunt ou de l'actionnaire jusqu'au deuxième degré, de même que leurs partenaires, la notion de partenaire devant être interprétée de manière analogue que lorsqu'il s'agit du défunt ;
- 4° les enfants de frères et sœurs du défunt ou de l'actionnaire.

C. De nouveau, dans le cas d'une exploitation d'une entreprise par une société, les actions et parts détenues par l'un des deux conjoints/cohabitants, dans le sens général qui leur est donné par chacune de ces législations régionales respectives, contribuent à atteindre le pourcentage de participation nécessaire au donateur/défunt pour donner l'accès aux taux réduits de transmission d'une entreprise exploitée en société, à l'autre conjoint/cohabitant, même si ce dernier ne détient qu'une participation tout à fait minoritaire ou s'il n'exerce aucune fonction statutaire ou physique dans cette société.

En ce cas, ces deux législations apparaissent donc de nouveau tout à fait neutres par rapport à l'entreprise, en considérant la participation dans la société à l'échelle du « ménage » formé par l'exploitant et son conjoint/cohabitant.

1.2.2. La situation en Région wallonne

A. Lorsqu'il s'agit d'une donation/succession de titres, les titres transmis doivent représenter au moins 10 % des droits de vote à l'assemblée générale, à la date de l'acte authentique de la donation/du décès du *de cuius* (art. 140bis, § 2, 2°, C. enr. ; art. 60bis, § 1^{er}bis, 2°, C. succ.).



Au cas où l'ensemble des titres qui ont été transmis représenterait moins de 50 % des droits de vote à l'assemblée générale, un pacte d'actionariat doit en outre être conclu pour une période minimale de cinq ans à compter de la date de l'acte authentique de la donation/du décès, et porter sur au moins 50 % des droits de vote à l'assemblée générale. Dans ce pacte d'actionariat, les parties s'engagent à respecter les conditions visées à l'article 140quinquies, § 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou à l'article 60bis, § 3, du Code des droits de succession, selon le cas.

Pour les sociétés familiales, cette condition de pacte d'actionariat est remplacée par une condition de détention d'au moins 50 % des parts au sein d'un cercle familial allant jusqu'aux frères et sœurs et leurs descendants. Ainsi, la condition de pacte d'actionariat n'est plus applicable lorsque l'ensemble des droits de vote à l'assemblée générale détenus par le donateur/défunt, par son conjoint ou cohabitant légal, par des ascendants ou descendants du donateur/défunt et de son conjoint ou cohabitant légal, ainsi que leurs époux ou cohabitants légaux, par des frères et sœurs du donateur/défunt et de son conjoint ou cohabitant légal, ainsi que leurs époux ou cohabitants légaux, et par des descendants des frères et sœurs du donateur/défunt et de son conjoint ou cohabitant légal, atteint au moins 50 % au jour du décès.

B. Il nous faut constater ici que, de manière paradoxale, la législation wallonne est très large pour l'entrepreneur cohabitant ou marié qui exploite l'entreprise en société, alors qu'elle joue très nettement en sa défaveur lorsque l'entreprise est exploitée par une personne physique : en effet, la participation minimale de 50 % pour se passer du pacte d'actionnaires inclut automatiquement les actions et parts détenues par le conjoint/cohabitant et, de plus, ces derniers sont également admis aux taux réduits wallons dès lors qu'ils détiennent au moins 10 % dans la société, même s'ils n'y jouent aucun rôle actif.

Cette latitude, comme en Flandre et à Bruxelles, tranche encore, par contraste, avec l'étroitesse de l'admission des mêmes conjoints/cohabitants lorsque l'entreprise est exploitée par une personne physique.

1.3. La condition d'emploi : la définition de l'emploi sous contrat de travail et de la main-d'œuvre indépendante (exploitation en personne physique ou en société)

1.3.1. La situation en Flandre et à Bruxelles

En Flandre et à Bruxelles, aucune condition n'a trait à la main-d'œuvre ou à l'emploi dans l'entreprise transmise.

1.3.2. La situation en Région wallonne

A. En Région wallonne, pour obtenir le taux réduit, il doit s'agir d'une entreprise, que ce soit dans le chef de l'entreprise visée au § 1^{er}, 1^o, ou dans le chef de la société elle-même ou de la société et de ses filiales visées au § 1^{er}, 2^o, a) (art. 140bis, § 2, 1^o, C. enr. ; art. 60bis, § 1^{er}bis, 1^o, C. succ.) :

- soit occupant dans l'Espace économique européen du personnel engagé sous contrat de travail, à la date de l'acte authentique de la donation ou du décès ;
- soit dans laquelle le ou les exploitants et leur conjoint, leur cohabitant légal, leurs parents au premier degré et alliés sont la seule main-d'œuvre occupée dans l'entreprise dans l'Espace économique européen et sont affiliés auprès d'une caisse d'assurances sociales pour travailleurs indépendants à la date de l'acte authentique de la donation ou du décès.

Il faut encore rappeler que, dans le système actuel wallon, c'est l'existence et le maintien d'une activité admise, ainsi que de l'emploi y afférent, qui sont visés, et non la forme organisationnelle ou juridique dans laquelle cette activité est exercée et cet emploi occupé.

Toutefois, la condition d'emploi laisse une question en suspens quant à l'intégration des cohabitants dans cette condition d'emploi, à savoir la définition de la « main-d'œuvre » familiale dans une société.

B. En Région wallonne, pour obtenir le taux réduit si l'entreprise n'occupe aucun salarié, il faut qu'elle ait une main-d'œuvre constituée uniquement de l'exploitant et de son conjoint ou cohabitant légal, ou de ses parents au 1^{er} degré et alliés. Il est alors nécessaire que ces personnes soient affiliées à la sécurité sociale (conformément au régime des travailleurs indépendants) et en règle de cotisation.

Afin de consacrer une véritable définition de la main-d'œuvre familiale dans le cadre d'une société, pour que la notion puisse être évaluée sur la base d'un critère objectif, il est possible de se référer aux réglementations qui concernent le statut social des travailleurs indépendants.

L'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants soumet certains indépendants à une obligation d'affiliation à une caisse d'assurances sociales. Ainsi, sont assujettis à cet arrêté et doivent, à ce titre, accomplir les obligations qu'il impose, les travailleurs indépendants et les aidants (art. 2 de l'A.R. de 1967).



a) Les travailleurs indépendants

Le travailleur indépendant est, au sens de l'article 3 de l'arrêté royal du 27 juillet 1967, « toute personne physique, qui exerce en Belgique une activité professionnelle en raison de laquelle elle n'est pas engagée dans les liens d'un contrat de louage de travail ou d'un statut.

Est présumée, jusqu'à preuve du contraire, se trouver dans les conditions d'assujettissement visées à l'alinéa précédent, toute personne qui exerce en Belgique une activité professionnelle susceptible de produire des revenus visés à l'article 23, § 1^{er}, 1^o ou 2^o, ou à l'article 30, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 » (bénéfices, profits ou rémunérations de conjoints aidants).

Toutefois, ne sont *pas considérés comme travailleurs indépendants et ne sont donc pas soumis à l'arrêté royal* :

- les journalistes, les correspondants de presse et les personnes jouissant de droits d'auteur qui bénéficient déjà d'un statut social de travailleur salarié (art. 5 de l'A.R. de 1967) ;
- les personnes chargées d'un mandat dans un organisme public ou privé ou qui sont membres avec voix consultative d'un organe de gestion d'un organisme public ou privé, soit en raison des fonctions qu'elles exercent auprès d'une administration de l'État, d'une Communauté, d'une Région, d'une province, d'une commune ou d'un établissement public, soit en qualité de représentant d'une organisation de travailleurs, d'employeurs ou de travailleurs indépendants, soit en qualité de représentant de l'État, d'une Communauté, d'une Région, d'une province, d'une commune ou d'un établissement public (art. 5bis de l'A.R. de 1967) ;
- les personnes qui exercent, en Belgique, une activité produisant des revenus visés à l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^obis, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne sont pas assujetties au présent arrêté pour l'activité liée à ces revenus, pour autant que ces revenus ne dépassent pas le montant visé à l'article 37bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (voy. point 3.1.2., d), ci-dessus).

b) Les aidants

L'aidant vise « *toute personne qui, en Belgique, assiste ou supplée un travailleur indépendant dans l'exercice de sa profession sans être engagée envers lui par un contrat de louage de travail* » (art. 6 de l'A.R. de 1967).

Notons que lorsque l'époux ou l'épouse (ou le cohabitant légal) tombe sous l'application de l'article 7bis de l'arrêté royal de 1967, c'est-à-dire si, au cours d'un trimestre civil déterminé, il n'exerce pas d'activité professionnelle lui ouvrant des droits propres à des prestations dans un régime obligatoire de pension et

d'allocations familiales et d'assurance contre la maladie et l'invalidité au moins égales à celles du statut social des travailleurs indépendants, ni ne bénéficie d'une prestation dans le cadre du régime de la sécurité sociale lui ouvrant de tels droits propres, pour ce même trimestre civil, à l'exception des trimestres au cours desquels l'indépendant aidé n'exerce pas d'activité entraînant l'assujettissement à cet arrêté, il est présumé être un conjoint aidant et par conséquent être assujetti à cet arrêté en tant qu'aidant au sens de l'article 6. Notons que ce régime ne s'applique pas au conjoint d'un dirigeant d'entreprise indépendant visé à l'article 32 du C.I.R. 92 (art. 7bis de l'A.R. de 1967).

Toutefois, ne sont *pas considérés comme aidants et ne sont donc pas soumis à l'arrêté royal* :

- 1^o l'époux ou l'épouse (ou le cohabitant légal) d'un travailleur indépendant qui exerce déjà une activité professionnelle lui ouvrant des droits propres à des prestations dans un régime obligatoire de pension et d'allocations familiales et d'assurance contre la maladie et l'invalidité, au moins égales à celles du statut social des travailleurs indépendants, ou bénéficie déjà d'une prestation dans le cadre du régime de la sécurité sociale lui ouvrant de tels droits propres, pour ce même trimestre civil, à l'exception des trimestres au cours desquels l'indépendant aidé n'exerce pas d'activité entraînant l'assujettissement au présent arrêté. Toutefois, notons qu'une activité indépendante propre du conjoint aidant n'empêche pas le maintien du statut de conjoint aidant tel que déterminé ci-avant, pour autant que les revenus provenant de cette activité indépendante propre ne dépassent pas le montant de 3.000 euros par an. Les personnes qui ne satisfont pas à la description de l'article 6 doivent souscrire une déclaration sur l'honneur pour le renversement de cette présomption (art. 7bis de l'A.R. de 1967) ;
- 2^o les aidants et les aidantes avant le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle ils atteignent l'âge de 20 ans, sauf s'ils se sont mariés avant cette date ;
- 3^o les personnes qui n'exercent qu'occasionnellement une activité en qualité d'aidant. L'arrêté royal du 19 décembre 1967 portant règlement général en exécution de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants précise que l'activité d'aidant est censée être occasionnelle, soit lorsqu'elle est exercée par des étudiants bénéficiaires d'allocations familiales, soit, dans les autres cas, lorsqu'elle n'a pas un caractère régulier et ne s'est pas étendue sur nonante jours au moins par an.

C. Ainsi, pour évaluer la notion de « main-d'œuvre » d'une manière objective, l'on peut donc se référer à la notion d'« indépendant » prise en considération par l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants.



Par conséquent, sauf les exceptions précitées, toute personne physique qui exerce en Belgique une activité professionnelle en raison de laquelle elle n'est pas engagée dans les liens d'un contrat de louage de travail ou d'un statut et toute personne qui, en Belgique, assiste ou supplée un travailleur indépendant dans l'exercice de sa profession sans être engagée envers lui par un contrat de louage de travail constituerait une « main-d'œuvre » au sens des articles 140bis, § 2, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe wallon et 60bis, § 1^{er}bis, 1°, du Code des droits de succession.

Reste que la condition wallonne de l'affiliation à une caisse d'assurances sociales pose un souci, quant aux conjoints et cohabitants légaux qui n'en ont pas l'obligation en exécution de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, qui peut poser problème à de nombreux couples.

Les cohabitants simples en restent cependant exclus, en tout état de cause.

1.4. La transmission des terres agricoles après la transmission de l'exploitation (transmission en personne physique)

1.4.1. La situation en Flandre et à Bruxelles

Il n'y a pas de régime particulier pour la transmission des terres agricoles, ni en Flandre, ni à Bruxelles.

1.4.2. La situation en Région wallonne

A. Depuis le décret du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives, en cas de **transmission de terres agricoles** à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux, indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée, ces terres sont néanmoins considérées comme des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le donateur/le défunt, seul ou avec d'autres personnes, exerçait, au jour de la donation/du décès, une activité agricole, à la condition que ces terres fassent l'objet, à la date de la donation/du décès, d'un bail à ferme conformément à la Section 3 du Livre III, Titre VIII, Chapitre II, du Code civil.

Les décrets budgétaires de la Région wallonne du 17 décembre 2015 et du 21 décembre 2016 ont modifié l'article 140bis, § 1^{er}, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'article 60bis, § 1^{er}, 1°, du Code des droits de succession en prévoyant une condition supplémentaire au bénéfice du taux 0 % pour les terres agricoles transmises

en dehors de la transmission de l'entreprise elle-même : la transmission de terres agricoles en tant que suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée.

Lesdits décrets n'ayant pas été renouvelés pour 2018, il convient à présent de revenir à la situation du décret originaire et à la circulaire n° 6/2010 du 26 mars 2010. Par conséquent, actuellement, il n'est pas nécessaire que l'exploitation agricole ait été transférée préalablement aux terres agricoles pour que la donation des terres agricoles puisse bénéficier du taux de 0 %.

B. Ce régime particulier est donc ouvert aux conditions suivantes (circ. adm. n° 6/2010 du 26 mars 2010) :

- a) il doit s'agir de droits réels sur des terres agricoles (à savoir, par parcelle cadastrale, un immeuble dont le fonds est principalement cultivé ou mis en pâture) :
 - faisant partie du patrimoine du donateur ;
 - faisant l'objet d'un bail à ferme concédé conformément au Code civil ;
 - données indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée ;
- b) le donateur doit être ou avoir été exploitant agricole ;
- c) la transmission doit être faite à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux (même s'ils ne sont pas exploitants, dans ces derniers cas).

Au vu de ces conditions, l'on constate donc que, de nouveau, les conjoints et cohabitants légaux peuvent en bénéficier, à l'exclusion des cohabitants simples.

2. Les techniques de maintien du contrôle familial appliquées aux cohabitants

Transmettre une entreprise familiale à la génération suivante est toujours motivé par le souci de garantir la pérennité de l'entreprise. Toutefois, il est tout aussi important d'en garantir la stabilité managériale pendant le temps nécessaire à la formation et à l'adaptation de la nouvelle génération.

Plusieurs techniques, non exhaustives, peuvent être utilisées pour ce faire.

2.1. La holding familiale

A. Certains entrepreneurs pourraient être tentés de constituer une société *holding* aux fins de séparer, d'une part, le lieu des discussions industrielles et opérationnelles de l'entreprise, qui reste au sein du



conseil d'administration de la/des société(s) opérationnelle(s), le cas échéant ouvert(s) à des professionnels extérieurs à la famille, et, d'autre part, les discussions de politique familiale menées au sein exclusif de la famille dans le conseil d'administration de la société *holding*.

L'on pourrait tout d'abord transférer aux enfants la propriété juridique des actions sur l'entreprise familiale, tout en réservant le pouvoir de gérance de cette entreprise au donateur, par exemple,

- en apportant l'entreprise familiale à une société *holding*, sous forme de société en commandite par actions, dont le gérant statutaire, en tant qu'associé commandité et même en cas de détention d'une seule action de la société (voire en n'étant détenteur que de parts de commandité, sans être détenteur d'aucune action), serait une nouvelle société S.P.R.L. créée par le donateur pour être cet associé commandité dans la société *holding* et en exercer les fonctions d'associé gérant (en effet, cette forme de société rend l'associé commandité responsable et solidaire des dettes de la société en commandite, et son sort est incertain en cas de disparition des associés commandités ; d'où l'importance que l'associé commandité soit lui-même une société pour protéger le patrimoine de la personne physique et en assurer la continuité de la gestion à la mort des personnes physiques ; art. 654 C. soc.). Notons toutefois que la réforme du droit des sociétés actuellement en projet¹ supprime la société en commandite par actions (art. 1:5 du Code des sociétés en projet). À cet égard, les travaux préparatoires du Code en projet prévoient que² : « *Aujourd'hui, la société en commandite par actions est surtout utilisée à des fins d'ancrage par le biais des droits spéciaux qui reviennent à l'associé commandité, par exemple dans des structures familiales ou dans des sociétés immobilières réglementées (SIR). Dans ce cadre, la responsabilité illimitée de l'associé commandité prend un caractère plutôt symbolique étant donné qu'il peut lui-même être une personne morale. Dans ce cas, il doit naturellement être représenté en permanence, mais la responsabilité du représentant permanent qui en découle (article 2:54) n'a expressément pas la valeur de la coresponsabilité de l'associé commandité concernant les engagements de la société administrée. L'on peut aisément aboutir au même résultat par l'option de l'administrateur unique dans la société anonyme* ». Ainsi, les sociétés en commandite par actions devront, à partir de la date où le nouveau Code leur sera applicable, respecter de nouvelles dispositions impératives. En

revanche, elles resteront régies par les dispositions du Code des sociétés relatives à leur gouvernance, à l'exception des nouvelles dispositions relatives à la procédure de conflits d'intérêts avec des sociétés liées (art. 7:97) et aux conflits d'intérêts de l'administrateur unique (art. 7:102), qu'elles devront respecter³ ;

- en apportant l'entreprise familiale à une S.P.R.L. dont le gérant statutaire, en tant qu'associé, et même en cas de détention d'une seule part de la société, serait le donateur ; cette manœuvre serait cependant plus fragile que la précédente, vu la possibilité de modifier postérieurement les statuts (sauf droit de *veto* statutaire).

Dans ces deux cas, il y aurait alors maintien du contrôle de gérance par le donateur, tout en ayant effectivement transmis aux enfants :

- la propriété juridique de l'immense majorité des actions ou parts du donateur dans l'entreprise familiale ;
- et
- le droit aux fruits économiques de ces parts, à savoir sur les dividendes éventuellement distribués aux enfants actionnaires ou associés, sur décision de l'assemblée générale de la société *holding*.

Ce procédé est tout à fait opportun. De plus, en Région wallonne, il permet même de solutionner certains problèmes d'application des taux réduits aux droits de donation et de succession. Cette technique permet également de centraliser, dans la société *holding*, différentes participations éparées qui, isolément, ne pourraient pas donner accès au taux réduit des droits de donation.

Une société *holding* permet donc à l'entrepreneur de maintenir le contrôle sur son activité, de garantir ses revenus par le biais des dividendes qui lui seraient versés par la *holding*, et de conserver le caractère familial de la société par la concentration de toutes les parts sur la/les société(s) opérationnelle(s) dans une seule structure⁴.

De même, la constitution de cette société *holding* et le transfert gratuit ultérieur des parts et actions sur cette *holding* au sein de la famille pourront se faire moyennant certaines clauses figurant, soit dans les statuts de la société *holding* elle-même (option à préférer, pour des raisons d'opposabilité de ces clauses aux tiers, vu que les statuts sont publiés), soit dans des conventions accompagnant le transfert des parts et actions (clauses restrictives de cessibilité, convention de vote).

1. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119.

2. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119/001, pp. 233-234.

3. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 353.

4. J. MALHERBE et D. DE LAVELEYE, « La holding belge, utilisation par les résidents et les non-résidents », in *Planification successorale et structures sociétaires : comment choisir, optimiser, gérer et... liquider ?*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 18.



Cependant, qu'il nous soit permis d'attirer l'attention sur un grand défaut des structures sociétaires regroupant des actifs dont la valeur peut fort varier dans le temps, à la baisse mais surtout à la hausse. En effet, une telle société *holding* peut fort bien ne pas résister à l'émiettement de l'actionnariat au fil des générations. Ainsi, en cas de dissolution de la *holding*, une taxation mobilière interviendra sur le boni de liquidation ; à cet égard, l'on prendra aussi garde à la société en commandite par actions, dont la mort du gérant entraîne la dissolution automatique sauf disposition contraire des statuts (avec taxation du boni de liquidation). De plus, une telle *holding* est imposable à l'impôt des sociétés, avec une charge fiscale à la clé même réduite au vu du régime des revenus définitivement taxés des articles 202 et 203 du C.I.R. 92 ; à cet égard, l'on n'omettra pas d'analyser au préalable l'impact de l'article 184, alinéa 3, du C.I.R. 92, réformé depuis le 1^{er} janvier 2017, quant aux conséquences fiscales à long terme du montant du capital fiscal libéré en cas d'apport. Enfin, les revenus ne peuvent sortir de cette société que sous la forme de dividendes, faisant de nouveau l'objet d'une taxation mobilière, selon le cas, sauf utilisation de mécanismes fiscaux évolués et délicats à mettre en œuvre.

B. Or, ces deux structures permettent de conserver le pouvoir de gestion de l'entreprise au conjoint ou à un cohabitant (même non légal) :

- 1° dans le cas de la société en commandite par actions du A., 1°, ci-dessus, la S.P.R.L. associée commanditée peut avoir été constituée par les deux conjoints/cohabitants ensemble, avec attribution de cette société (faiblement capitalisée) au conjoint/cohabitant survivant ;
- 2° dans le cas de la S.P.R.L. du A., 2°, ci-dessus, cette dernière peut également avoir été constituée par les deux conjoints/cohabitants ensemble avec attribution de cette société (faiblement capitalisée) au conjoint/cohabitant survivant, avec non pas apport de ses parts des sociétés d'exploitation par le propriétaire, mais vente moyennant constatation d'un compte courant créditeur.

Dans ces deux cas de figure, le conjoint/cohabitant légal survivant peut conserver la gestion, mais le capital et les revenus de l'entreprise seront inmanquablement transmis aux enfants du prédécédé.

2.2. La donation avec réserve d'usufruit

A. L'on pourrait ensuite envisager un transfert aux enfants des actions dans l'entreprise familiale, sous réserve d'usufruit.

L'article 578 du Code civil définit l'usufruit comme « *le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la*

charge d'en conserver la substance ». Le professeur Hansenne suggère, quant à lui, la définition suivante, plus complète : « *L'usufruit est le droit réel qui consiste à user et à jouir temporairement d'un bien mobilier ou immobilier appartenant à autrui, à la charge d'en conserver la substance et d'en jouir en bon père de famille* »⁵. Cela veut dire que l'usufruitier obtient le droit d'utiliser le bien et d'en percevoir les fruits, mais que le droit de disposer du bien (droit de le vendre ou de l'hypothéquer, droit d'atteinte à sa substance) appartient au nu-propriétaire.

Ce droit garde donc à l'usufruitier le droit de vote à l'assemblée générale, ainsi que le droit aux dividendes et à toute distribution bénéficiaire.

Dans ce cas, il y aurait alors maintien du contrôle de gestion par le donateur, ainsi que du droit aux fruits économiques de ces parts (à savoir sur les dividendes éventuellement distribués, sur décision de l'assemblée générale de la société *holding* ou de la société d'exploitation), tout en ayant effectivement transmis aux enfants un droit de nue-propriété sur les actions de l'entreprise familiale (l'usufruit sur ces actions s'éteignant de plein droit, soit à la renonciation unilatérale à ce droit par l'usufruitier lui-même, soit par le décès de l'usufruitier, sans aucune taxation dans les deux cas).

Il faut également que l'acte de donation soit très précis quant à l'étendue du droit de l'usufruitier sur les droits de vote à l'assemblée générale ou en cas de changement dans le capital social (augmentation ou réduction de capital) ; de plus, à notre sens, les statuts de la société en cause doivent également contenir ces mêmes règles dès l'assemblée générale suivante.

Enfin, l'on soulignera que, en principe, l'usufruitier n'a droit qu'aux fruits des parts, et pas au capital qu'elles représentent ; ainsi, l'acte de donation devra être précis quant à l'étendue de l'usufruit sur les sommes issues de réductions de capital ou de distribution de réserves de la société.

B. Quant au sort de l'usufruit du conjoint/cohabitant survivant, l'on aura alors égard au fait que :

- 1° dans le cas du cohabitant (légal ou non), le cohabitant propriétaire prédécédé ne pourra transmettre un droit d'usufruit au cohabitant survivant, que par une éventuelle clause de réversion d'usufruit présente dans l'acte de donation, alors également accessible au taux réduit de l'article 140*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, après application de l'article 16 dudit Code ;
- 2° dans le cas du conjoint, cet usufruit pourra être obtenu par les voies habituelles d'une réversion ou du rapport des biens donnés à la succession

5. J. HANSENNE, *Les biens – Précis*, t. II, Liège, Éd. Collection scientifique de la Faculté de Droit de Liège, 1996, p. 1019.



du prédécédé conformément à l'article 843 du Code civil avec exercice de l'usufruit légal par le conjoint survivant⁶ (art. 843 et 745*bis* C. civ., tels qu'applicables jusqu'au 31 août 2018), ou le nouvel usufruit continué de l'article 858*bis*, § 3, du Code civil, depuis le 1^{er} septembre 2018.

Ces hypothèses réservent alors, non seulement leur gestion au cohabitant/conjoint survivant (selon l'étendue des droits de vote dont jouit l'usufruitier, en fonction des statuts de la société et/ou l'acte de donation), mais également surtout les revenus de l'entreprise au conjoint/cohabitant (légal ou non) survivant.

2.3. L'apport à une société de droit commun

2.3.1. Régime actuel

A. L'on peut encore penser au transfert des actions ou des parts d'une société, par la voie de l'apport de ces actions dans une société de droit commun dont le chef de famille a le contrôle⁷.

La grande différence entre la société *holding* et la société de droit commun est que la société *holding* possède la personnalité juridique attachée à la forme sociétaire choisie (S.A., S.P.R.L., S.C. ou S.C.A. ; voy. art. 2, § 2, C. soc.), alors que la société de droit commun n'a pas la personnalité juridique (art. 2, § 1^{er}, C. soc.). Cette société est définie par le Code des sociétés comme « *une société à objet civil ou commercial qui ne bénéficie pas de la personnalité juridique* » (art. 46 C. soc.). Ainsi, en cas de dissolution postérieure de la société de droit commun, le grand avantage est qu'elle ne s'accompagne d'aucune charge fiscale supplémentaire en terme d'impôts sur les revenus, par rapport à la gestion normale du patrimoine privé par des personnes physiques (cette société est dite « transparente » fiscalement : la taxation des revenus s'opère dans le chef des associés, en fonction de leur part dans la société, sans nouvelle taxation mobilière lors de la distribution des revenus aux associés ; art. 2, 5^o, a), et 29, § 1^{er}, C.I.R. 92⁸). De même, la constitution et la gestion d'une telle société de droit commun sont très simples :

- constitution possible par simple acte sous seing privé, notamment (art. 49 C. soc.), sans intervention obligatoire d'un notaire ;
- il n'y a pas de dépôt de pièces au greffe du tribunal de commerce, ni de publications à faire au *Moniteur belge* (art. 66 à 80 C. soc.).

Notons toutefois qu'à partir du 1^{er} novembre 2018, les sociétés de droit commun devront s'inscrire à la Banque-carrefour des entreprises et seront soumises à la loi comptable. Les sociétés de droit commun déjà existantes ont, quant à elles, jusqu'au 30 avril 2019 pour se conformer à ces deux obligations (loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises).

Il est vrai que cette solution n'évite pas, dans son principe, le droit d'enregistrement sur les apports (au taux actuel de 0 %...). En effet, le droit d'apport est dû qu'il y ait ou non transfert de propriété, mais à partir du moment où il y aurait constitution par un acte de notaire (art. 19, 1^o, C. enr.). Par ailleurs, la constitution par acte de notaire peut être utile pour prévoir, dans les statuts, un mandat (alors authentique, par définition) de représentation de la société lors d'achats/ventes d'immeubles au départ des avoirs mobiliers apportés à la société⁹.

Enfin, soulignons que cette solution rencontre le souhait de stabilité entre associés. En effet, l'article 815 du Code civil prévoit que toute personne peut toujours demander le partage d'un bien indivis, un pacte d'indivision ne pouvant durer plus de cinq ans (sauf renouvellement). Cependant, cette disposition ne régit pas la copropriété établie dans le cadre d'une institution, laquelle dure tant que dure l'institution elle-même. Ainsi, les parties à un contrat de société dépourvue de personnalité juridique ne peuvent demander le partage de biens mis en commun, tant que dure cette société¹⁰. Le Code des sociétés prévoit d'ailleurs que les règles concernant le partage des successions, la forme de ce partage et les obligations qui en résultent entre les cohéritiers s'appliquent aux liquidations entre associés des sociétés de droit commun (art. 55 C. soc.).

Une telle option permet, moyennant certaines précautions (constitution préalable de la société de droit commun et transfert ultérieur des parts dans la famille¹¹), d'atteindre de manière plus souple un objectif de séparation du lieu des discussions industrielles et opérationnelles de l'entreprise, devant rester au sein du conseil d'administration de la/des société(s) opérationnelle(s), le cas échéant ouvert à des professionnels extérieurs à la famille, et les discussions de politique familiale, devant être menées exclusivement au sein de la famille et dans la société de droit commun.

6. A.-Ch. VAN GYSEL (dir.), *Précis du droit des successions et libéralités*, Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 590.

7. A. CULOT et B. HUTS, « La société de droit commun », in *Planification successorale et structures sociétaires : comment choisir, optimiser, gérer et... liquider ?*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 268. A. GUIGULI, « La société civile de droit commun comme outil de transmission de patrimoine mobilier à perspective successorale », *R.G.F.*, 2011, n° 3, pp. 14 à 25.

8. Voy. aussi la circulaire de l'Autorité flamande du 20 juillet 2012, *M.B.*, 23 août 2012, p. 49.615.

9. Fr. MAGNUS, « Société de droit commun », *Rép. not.*, t. XII, Droit commercial, Larcier, 2015, n° 143, p. 106, et n° 149, p. 108-109.

10. J. HANSENNE, *Les biens - Précis*, t. II, *op. cit.*, p. 848, n° 850. Civ. Malines, 11 avril 1994, *Pas.*, 1993, III, p. 87.

11. A. CULOT et B. HUTS, « La société de droit commun », *op. cit.*, p. 269 et pp. 274 à 275.



Cette société permet également, si son acte constitutif est bien rédigé, de maintenir le contrôle de l'entrepreneur sur son activité, le niveau de ses revenus (par le biais des dividendes qui lui seraient versés par la/les société(s) opérationnelle(s), via la société de droit commun, en transparence fiscale), et le caractère familial de l'entreprise par l'indivision conventionnelle qu'emporte cette forme de société.

Cependant, vu qu'elle n'a pas la personnalité juridique, un des désavantages de cette société de droit commun est qu'elle ne pourra, pas plus que la société *holding*, solutionner le problème de l'émiettement de l'actionariat au fil des générations (rappelons que le seuil admissible des participations au taux réduit des droits de donation et de succession est de 10 % en Région wallonne ; en Flandre et à Bruxelles, il s'agit d'un taux global familial).

B. Appliquée au statut du cohabitant (légal ou non), cette société de droit commun pose plusieurs contraintes :

- 1° quant à la durée de la société de droit commun, il faudra que ses statuts prévoient son terme jusqu'au décès du conjoint/cohabitant survivant ;
- 2° quant à la gestion de la société de droit commun, il faudra que ce conjoint/cohabitant survivant soit dès le départ désigné comme gérant subsidiaire au prédécédé et, surtout, qu'il soit également associé de la société pour qu'aucune modification statutaire ne puisse être faite sans son accord.

Dans ces deux contraintes, il faut donc que ce conjoint/cohabitant... soit déjà connu au moment de la constitution de ladite société. Plus encore, cette inclusion du conjoint/cohabitant dans ladite société de droit commun peut rendre délicate une rupture des conjoints/cohabitants postérieure à la constitution.

Dans de telles conditions, la société de droit commun peut octroyer la gestion au conjoint/cohabitant survivant, mais pas les revenus qui devront être, le cas échéant, garantis au survivant par l'un des autres moyens exposés ci-avant.

2.3.2. Régime en projet : modification du Code des sociétés

La réforme du droit des sociétés actuellement en projet¹² prévoit qu'une seule forme de société sans personnalité juridique sera maintenue : la société de droit commun. Toutefois, officiellement, on ne parlera plus de « société de droit commun » mais de « société simple ».

À cet égard, l'article 4:1 en projet élargit la définition de la société simple¹³ : « *La société simple est le contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre leurs apports en commun en vue de partager le bénéfice patrimonial direct ou indirect qui pourra en résulter. Elle est conclue pour l'intérêt commun des parties* ».

Par ailleurs, l'article 1:1, deuxième phrase, en projet, applicable à toutes les sociétés, précise que toutes les sociétés disposent d'un patrimoine. Ceci s'applique aussi aux sociétés sans personnalité juridique, ainsi que le confirment les articles 4:13 et suivants en projet. L'exposé des motifs explique que cette phrase tend à inscrire dans le texte légal l'idée, acceptée par la doctrine, que les biens affectés à une société ne sont pas saisissables par les créanciers des associés qui sont titulaires d'une créance non liée aux activités de la société¹⁴.

Le Conseil d'État critique dans son avis l'idée qu'une société dépourvue de personnalité juridique puisse techniquement être titulaire d'un patrimoine. Toutefois, les travaux préparatoires répondent à cette critique comme suit¹⁵ : « *Cette critique se ramène en réalité à une question terminologique. Certes, techniquement une société dépourvue de personnalité juridique ne peut être sujet actif ou passif de droit. Il n'en demeure pas moins que, dans les faits et dans le langage courant, pareille société est à la tête d'une universalité indivise, constituant techniquement un patrimoine d'affectation appartenant à ses associés, mais qui ne se confond pas avec leurs biens propres. En effet, il est constant que les créanciers personnels des associés ne peuvent saisir que la part de ceux-ci dans la société et n'ont pas de droit direct sur le 'patrimoine social'. Le contrat de société s'impose en effet à eux dans ses effets externes et les créanciers des associés ne sauraient avoir plus de droits sur les biens mis en commun que les associés eux-mêmes. À l'inverse, les créanciers dont la créance trouve sa cause dans des opérations conclues au nom et pour le compte de la société (donc de l'ensemble des associés dans les limites de l'objet de la société) ont un recours tant sur les biens mis en commun que sur les biens propres de chacun des associés.*

Dans les faits, l'universalité indivise qui regroupe les droits et les obligations 'de' la société constitue ainsi un patrimoine d'affectation distinct du patrimoine personnel de chacun des associés. [...]

L'article 1:1 ne dit rien d'autre lorsqu'il souligne que toute société – donc aussi les sociétés non dotées de la personnalité juridique – 'a un patrimoine' ».

Enfin, le Code des sociétés et des associations en projet reprend certaines règles qui sont actuellement

12. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119.

13. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119/002, p. 278.

14. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119/002, p. 7.

15. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119/002, pp. 26-27.



applicables à toutes les sociétés (Livre II du Code des sociétés actuel), et précise également d'autres règles relatives au régime de la société simple, et notamment¹⁶ :

- 1° à l'article 4:6 du Code en projet, que « *À moins qu'il n'en soit convenu autrement, les parts sont incessibles. Chaque associé peut néanmoins, sans le consentement de ses associés, s'associer une tierce personne relativement à la part qu'il a dans la société* » ;
- 2° à l'article 4:12 du Code en projet, que « *Les associés réunis en assemblée prennent à l'unanimité toute décision qui intéresse la société ou qui a pour objet de modifier la convention, à moins que la convention prévoie que leurs décisions seront prises à la majorité. La clause permettant aux associés de modifier la convention à la majorité n'étend pas ses effets à la modification de l'objet essentiel de la société. Les décisions prises à la majorité des associés dans les conditions prévues par la convention lient l'ensemble des associés sauf fraude ou abus de droit* » ;
- 3° à l'article 4:13, que le patrimoine social constitue un patrimoine d'affectation sur lequel les associés ne peuvent exercer de droit contraire à cette affectation.

On le voit, ce projet comporte une révolution dans le droit belge en admettant explicitement l'idée déjà très ancienne, mais jamais acceptée légalement jusqu'à présent de manière aussi claire (sauf personnalité juridique propre distincte de celle de ses associés, comme dans le cas de la S.P.R.L.U. créée par la loi du 14 juillet 1987, ou de la fondation privée créée par la loi du 2 août 2002), que la société constituera bien un « patrimoine d'affectation ». En ce sens, elle apparaîtrait comme une forme inversée et réduite de « fiducie » ; en effet, une des caractéristiques principales d'une fiducie est « le patrimoine d'affectation », c'est-à-dire une masse distincte du patrimoine personnel du fiduciaire, alors que la société simple ainsi posée arrive à l'existence d'une masse distincte du patrimoine personnel des fiduciaires. Or, pour certains auteurs¹⁷, puisqu'en Belgique, il existe un principe selon lequel le patrimoine est indivisible¹⁸, le patrimoine d'affectation, propre au contrat de fiducie, et

qui constitue une masse distincte du patrimoine personnel du fiduciaire, va à l'encontre de la conception belge de l'indivisibilité du patrimoine constituant le gage commun des créanciers (art. 8 L. hyp.).

Cette réforme ne change toutefois rien à ce qui précède quant aux cohabitants.

2.4. La certification des parts et le contrôle par une fondation privée

2.4.1. Régime actuel

A. Dans le cadre de la transmission d'entreprise, d'aucuns envisagent parfois une solution à plus long terme, garantissant la pérennité familiale de l'entreprise, même en cas de décès prématuré d'un des enfants, et ce, tant que la famille le souhaite.

Il s'agit du mécanisme de la certification des actions, couplé à l'usage d'une fondation privée de nature patrimoniale au sein de la famille.

La certification des titres consiste en ce que :

- une personne morale (l'émetteur, également parfois dénommé « bureau d'administration » ou « administratiekantoor ») s'engage à remettre à une autre personne (le titulaire du certificat) tous produit et revenu de titres d'une société commerciale (société anonyme, société en commandite par actions, société privée à responsabilité limitée), dont elle est propriétaire (soit de manière directe antérieurement, soit à la suite d'un transfert de propriété par le titulaire antérieur) ;
- ce droit aux produits et revenus des titres est matérialisé dans un titre négociable, appelé « certificat ».

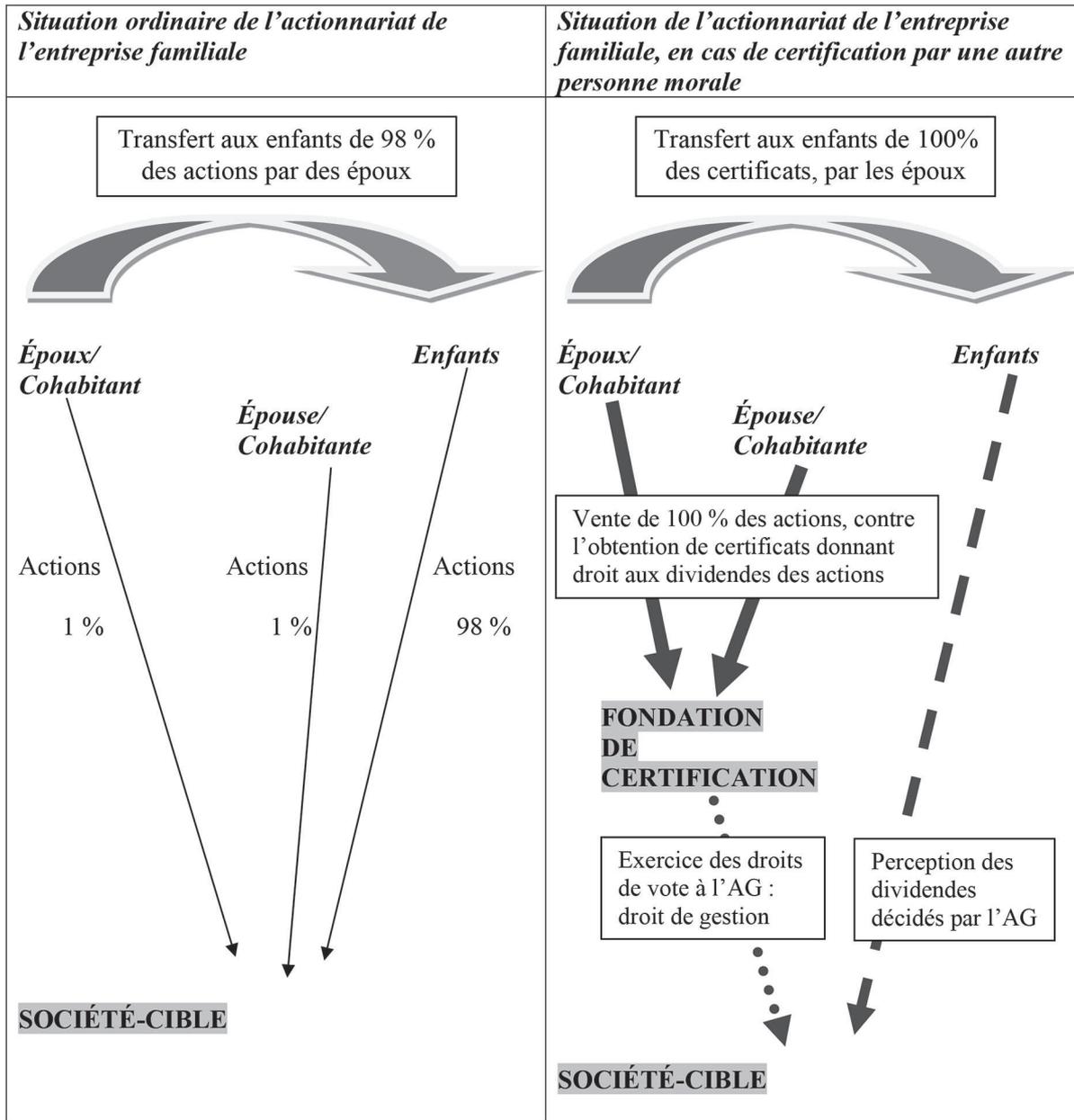
On dissocie donc les droits économiques du titre (à savoir le droit aux produits et revenus du titre, transféré au titulaire du certificat) et les droits sociaux du même titre (à savoir essentiellement le droit de vote dans la société objet du titre, transféré à l'émetteur ou au bureau d'administration). De plus, le choix de la nature juridique de l'émetteur du titre ou du bureau d'administration est important.

16. Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119/002, pp. 278-285.

17. J.H. HERBOTS, « Hoofdkenmerken van de anglo-amerikaanse trust », in *Le trust et la fiducie. Implications pratiques*, Bruxelles, Bruylant, 1997, p. 7 ; M. GRIMALDI et F. BARRIÈRE, « La fiducie en droit français », in *La fiducie face au trust dans les rapports d'affaires*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 248 ; M.-Fr. DE POVER, « Trust – Fiducie – Administratiekantoor – Fondation du Liechtenstein », *Rép. not.*, t. IX, Contrats divers, livre 6, Bruxelles, Larcier, 2001, p. 104.

18. Notons qu'il existe de nombreuses exceptions légales telles que l'acceptation sous bénéfice d'inventaire, mais aucune ne permet effectivement d'établir une telle exception en faveur d'un patrimoine fiduciaire en Belgique.





Légende :

- Titre donnant droit tant aux dividendes et bonis de liquidations, qu'au droit de vote à l'assemblée générale des actionnaires.
- Titre donnant seulement droit de vote à l'assemblée générale des actionnaires.
- Titre donnant seulement droit aux dividendes et bonis de liquidations.

Précisons que ce mécanisme de certification constitue un contrat à titre onéreux, selon l'interprétation juridique dominante actuellement, et non une libéralité¹⁹. Ainsi, cette technique permet de localiser dans une structure dont les parents ou les enfants ne sont pas

propriétaires de parts (partant, sans droits de succession possibles sur les avoirs transférés à la fondation), le management d'une société familiale sans pour autant utiliser de donation et sans aucunement poser de problèmes en matière de réserves successorales.

19. Voy. la circ. adm. n° 17/2003 (AAF 18/2003 – Dos. E.E./L.128) du 11 août 2003, point 3.1.2. Voy. aussi A. BROHEZ, « La certification d'actions », *R.G.F.*, 2009, n° 2, pp. 2 et s. Relevons toutefois que si cette opération devait être interprétée comme un contrat à titre gratuit, cela ne ferait pas obstacle, en Région wallonne, à l'applicabilité du régime de 0 % en cas de transmission d'entreprise, prévu par l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.



- B.** En matière de transfert postérieur des certificats :
- les taux réduits des droits de donation et des droits de succession en matière de transmission d'entreprise restent accessibles en Wallonie et en Flandre (tant pour le taux réduit des droits de donation que pour le taux réduit et l'exemption des droits de succession), ainsi qu'à Bruxelles en succession, lorsqu'il s'agit de la transmission de certificats et non de la pleine et entière propriété des titres ;
 - selon les stipulations de l'émission des certificats, ces derniers pourront être postérieurement ré-échangés avec l'émetteur du certificat, contre la remise des actions et parts représentées. Cela constitue également une opération à titre onéreux, sans impact en droits de succession ou de donation, opération qui évitera de devoir dissoudre une fondation privée qui contiendrait encore, à ce moment, les actions et parts de la société-cible.

C. Cette certification de titres permet aussi une succession souple dans la gestion de l'entreprise transmise, en aménageant l'exercice du pouvoir dans cette entreprise dans les statuts de l'émetteur du titre ou du bureau d'administration, tout en garantissant aux enfants le droit aux revenus générés par les actions, à parts égales et dans un régime de transparence fiscale ne générant aucune charge fiscale supplémentaire (art. 242 C. soc. pour les S.P.R.L. ; art. 503 C. soc. pour les S.A. ; art. 503 et 657 C. soc. pour les sociétés en commandite par actions)²⁰.

Cette opération doit donc être couplée à la création d'une entité juridique *ad hoc*, comme une fondation privée au statut fiscal préférentiel :

- 1° exonération de l'impôt des sociétés (art. 181, 8°, C.I.R. 92) ;
- 2° exonération des titres certifiés de la taxe compensatoire des droits de succession (art. 150, al. 2, 5°, C. succ.) ;
- 3° le titulaire de certificats, et non l'émetteur de ces certificats, est considéré à tous égards comme actionnaire ou associé et bénéficiaire direct des dividendes et autres distributions ou attributions, et les certificats sont assimilés aux titres auxquels ils se rapportent (art. 13, § 1^{er}, al. 1^{er}, de la loi du 15 juillet 1998), sauf lorsque l'émetteur et le titulaire des certificats dérogent à la disposition prévue aux articles 43bis, § 1^{er}, alinéa 4, et 124ter, § 1^{er}, alinéa 4, des lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935. De même, la nature, nominative ou au porteur, des titres prise en considération pour l'application de ce Code est celle des certificats et non des titres certifiés (art. 13, § 1^{er}, al. 2, de la loi du 15 juillet 1998) ;

- 4° les plus-values obtenues ou constatées lors de l'échange de titres de sociétés résidentes contre des certificats, lors de l'échange de ces certificats en titres auxquels ils se rapportent ou lors de l'annulation de ces certificats, sont considérées comme non réalisées (art. 13, § 2, al. 1^{er}, de la loi du 15 juillet 1998). Dans ces éventualités, les plus-values ou moins-values qui se rapportent aux certificats ou titres reçus en échange ou aux certificats annulés sont déterminées eu égard à la valeur d'acquisition ou d'investissement des titres échangés, éventuellement majorée des plus-values admises tant avant qu'après l'échange ; les certificats ou titres reçus en échange ou les certificats annulés sont censés avoir été acquis à la date d'acquisition des titres échangés (art. 13, § 2, al. 2, de la loi du 15 juillet 1998).

Ces dispositions sont également applicables aux plus-values sur les certificats ou titres de sociétés qui ont leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration dans un autre État membre des Communautés européennes, quand ces plus-values sont obtenues ou constatées à l'occasion d'opérations de même nature effectuées en exemption d'impôt dans cet État, en vertu de dispositions analogues (art. 13, § 2, al. 3, de la loi du 15 juillet 1998).

La création d'une telle fondation privée est le résultat d'un acte juridique émanant d'une ou de plusieurs personnes physiques ou morales consistant à affecter un patrimoine à la réalisation d'un but désintéressé déterminé. La fondation ne peut procurer un gain matériel, ni aux fondateurs, ni aux administrateurs, ni à personne d'autre sauf, dans ce dernier cas, s'il s'agit de la réalisation du but désintéressé. Or, la fondation ne comprend ni membres ni associés, et, partant, pas d'assemblée générale ; elle sera gérée par un conseil d'administration et le mode de nomination, de révocation et de cessation des fonctions des administrateurs, l'étendue de leurs pouvoirs et la manière de les exercer devront être spécifiés dans les statuts (art. 27, al. 1^{er}, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, telle que modifiée par la loi du 2 mai 2002).

D. Appliquée au statut du cohabitant (légal ou non), cette opération de certification peut donner un résultat assez proche de celui de la création d'une *holding* constituée sous la forme d'une société en commandite par actions (voy. point 2.1., ci-dessus).

20. Voy. S.P.F. Finances, Service des Décisions anticipées, décisions anticipées n° 500.124 du 23 juin 2005 et n° 700.010 du 24 avril 2007, lorsque la société dont les titres certifiés est une société étrangère.



2.4.2. Régime en projet : modification du Code des sociétés

Le Code des sociétés et des associations en projet²¹ reprend les articles de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, telle que modifiée par la loi du 2 mai 2002 concernant les fondations, dans ses articles 11:1 à 11:16.

Par ailleurs,

- 1° les causes de nullité de la fondation sont désormais énumérées limitativement à l'article 11:5 du Code en projet ;
- 2° l'article 11:6 en projet autorise désormais l'existence d'un organe d'administration unipersonnel dans la fondation.

Enfin, concernant le régime de la certification lui-même, aucune modification n'est apportée par le Code des sociétés et des associations en projet, les articles 5:49 et 7:61 du Code en projet reprenant respectivement l'article 242 du Code des sociétés actuel, pour les S.P.R.L., et l'article 503 du Code des sociétés actuel, pour les S.A. (et S.C.A.).

3. Conclusion

Dans le point 1., nous avons constaté que le transfert d'une entreprise aux taux réduits applicables aux transmissions d'entreprises posait un certain nombre de questions.

1. Quant à l'accessibilité comparée du conjoint et du cohabitant du donateur/défunt aux taux réduits (exploitation en personne physique ou en société) :

- a) Dans les régimes flamands et bruxellois, l'activité exercée par l'un des deux conjoints/cohabitants, dans le sens général qui leur est donné par chacune de ces législations régionales respectives, donne donc la qualité de co-exploitant à l'autre conjoint/cohabitant, même si ce dernier n'est pas un co-exploitant au sens des législations fiscales et sociales.
En ce cas, ces deux législations apparaissent tout à fait neutres par rapport à la propriété des biens de l'exploitation et des choix professionnels respectifs des époux/cohabitants, en considérant l'exploitation à l'échelle du « ménage » formé par l'exploitant et son conjoint/cohabitant.
- b) Par contre, dans le régime wallon, le donateur/défunt doit lui-même, seul ou avec d'autres personnes, exercer, au jour de la donation, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole

ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office.

De même, le régime applicable à la transmission de terres agricoles par un ex-agriculteur ne prévoit pas explicitement que le conjoint de l'exploitant agricole, même s'il est (co-)propriétaire de terres agricoles exploitées par son conjoint/cohabitant légal, puisse revendiquer l'octroi de ce taux réduit, même s'il vit des revenus procurés par cette exploitation.

Ceci nous semble nettement moins cohérent et pragmatique que les régimes flamands et bruxellois susmentionnés.

2. Quant au calcul du seuil de 10 % des droits de vote (exploitation en société) :

- a) Les régimes flamands et bruxellois prévoient un pourcentage minimal de participation mais ce dernier peut être calculé à l'échelon de la famille, qui englobe le conjoint et le cohabitant (légal à Bruxelles).
En ce cas, ces deux législations apparaissent donc de nouveau tout à fait neutres par rapport à l'entreprise, en considérant la participation dans la société à l'échelle du « ménage » formé par l'exploitant et son conjoint/cohabitant.

- b) Dans le régime wallon, la famille (qui inclut également le conjoint et le cohabitant légal) ne doit pas conclure de pacte d'actionnaire si elle détient au moins 50 % dans la société.

Il nous faut constater ici que, de manière paradoxale, la législation wallonne est très large pour l'entrepreneur cohabitant ou marié qui exploite l'entreprise en société, alors qu'elle joue très nettement en sa défaveur lorsque l'entreprise est exploitée par une personne physique : en effet, la participation minimale de 50 % pour se passer du pacte d'actionnaires inclut automatiquement les actions et parts détenues par les conjoints/cohabitants et, de plus, ces derniers sont également admis aux taux réduits wallons dès lors qu'ils détiennent au moins 10 % dans la société, même s'ils n'y jouent aucun rôle actif.

Cette latitude, comme en Flandre et à Bruxelles, tranche encore, par contraste, avec l'étroitesse de l'admission des mêmes conjoints/cohabitants lorsque l'entreprise est exploitée par une personne physique.

3. Quant à la condition wallonne d'emploi (exploitation en personne physique ou en société), elle laisse en suspens la question de l'intégration des cohabitants dans cette condition d'emploi, à savoir la définition de la « main-d'œuvre » familiale dans une société.

21. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119.



En Région wallonne, pour obtenir le taux réduit si l'entreprise n'occupe aucun salarié, il faut qu'elle ait une main-d'œuvre constituée uniquement de l'exploitant et de son conjoint ou cohabitant légal, ou de ses parents au 1^{er} degré et alliés. Il est alors nécessaire que ces personnes soient affiliées à la sécurité sociale (conformément au régime des travailleurs indépendants) et en règle de cotisation.

Or, la condition wallonne de l'affiliation à une caisse d'assurances sociales pose un souci à l'égard des conjoints et cohabitants légaux qui n'en ont pas l'obligation en exécution de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, ce qui peut poser problème à de nombreux couples.

En tout état de cause, les cohabitants simples en restent cependant exclus.

4. Quant au régime wallon de transmission des terres agricoles après la transmission de l'exploitation (transmission en personne physique), l'on a constaté que, de nouveau, les conjoints et cohabitants légaux peuvent en bénéficier, à l'exclusion des cohabitants simples.

5. Quant aux techniques de maintien du contrôle familial, appliquées aux cohabitants :

a) Nous avons évoqué la constitution d'une société *holding* sous la forme d'une société en commandite par actions (dont le parent ou sa S.P.R.L.U. est l'associé commandité) ou d'une S.P.R.L. (dont le parent est le gérant statutaire).

Ces deux structures permettent effectivement de conserver le pouvoir de gestion de l'entreprise au conjoint ou à un cohabitant (même non légal) :

- dans le cas de la société en commandite par actions, la S.P.R.L. associée commanditée peut avoir été constituée par les deux conjoints/cohabitants ensemble, avec attribution de cette société (faiblement capitalisée) au conjoint/cohabitant survivant ;
- dans le cas de la S.P.R.L., cette dernière peut également avoir été constituée par les deux conjoints/cohabitants ensemble avec attribution de cette société (faiblement capitalisée) au conjoint/cohabitant survivant, avec non pas apport de ses parts des sociétés d'exploitation par le propriétaire, mais vente moyennant constatation d'un compte courant créditeur.

Dans ces deux cas de figure, le conjoint/cohabitant légal survivant peut éventuellement conserver la gestion, mais le capital et les revenus de l'entreprise seront inmanquablement transmis aux enfants du prédécédé.

b) L'on a ensuite envisagé un transfert aux enfants des actions dans l'entreprise familiale, sous réserve d'usufruit.

Quant au sort de l'usufruit du conjoint/cohabitant survivant, l'on aura égard aux faits que :

- dans le cas du cohabitant (légal ou non), le cohabitant propriétaire prédécédé ne pourra transmettre un droit d'usufruit au cohabitant survivant que par une éventuelle clause de réversion d'usufruit présente dans l'acte de donation, alors également accessible au taux réduit de l'article 140*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, après application de l'article 16 dudit Code ;
- dans le cas du conjoint, cet usufruit pourra être obtenu par les voies habituelles d'une réversion ou du rapport des biens donnés à la succession du prédécédé avec exercice de l'usufruit légal par le conjoint survivant (art. 843 et 745*bis* C. civ., tels qu'applicables jusqu'au 31 août 2018), ou du nouvel usufruit continué de l'article 858*bis*, § 3, du Code civil, depuis le 1^{er} septembre 2018. Ces hypothèses réservent alors non seulement leur gestion au cohabitant/conjoint survivant (selon l'étendue des droits de vote dont jouit l'usufruitier, en fonction des statuts de la société et/ou l'acte de donation), mais également surtout les revenus de l'entreprise au conjoint/cohabitant (légal ou non) survivant.

c) L'on peut encore penser au transfert des actions ou des parts d'une société, par la voie de l'apport de ces actions dans une société de droit commun dont le chef de famille a le contrôle.

Appliquée au statut du cohabitant (légal ou non), cette société de droit commun pose plusieurs contraintes :

- quant à la durée de la société de droit commun, il faudra que ses statuts prévoient son terme jusqu'au décès du conjoint/cohabitant survivant ;
- quant à la gestion de la société de droit commun, il faudra que ce conjoint/cohabitant survivant soit dès le départ désigné comme gérant subsidiaire au prédécédé et, surtout, qu'il soit également associé de la société pour que toute modification statutaire ne puisse être faite sans son accord. Dans ces deux contraintes, il faut donc que ce conjoint/cohabitant... soit déjà connu au moment de la constitution de ladite société. Plus encore, cette inclusion du conjoint/cohabitant dans ladite société de droit commun peut rendre délicate une rupture des conjoints/cohabitants postérieurement à la constitution.

Dans de telles conditions, la société de droit commun peut octroyer la gestion au conjoint/cohabitant survivant, mais pas les revenus qui devront être, le cas échéant, garantis au survivant par l'un des autres moyens exposés ci-avant.



d) Enfin, d'aucuns envisagent parfois l'usage du mécanisme de la certification des actions, couplé à l'usage d'une fondation privée de nature patrimoniale au sein de la famille.

Appliquée au statut du cohabitant (légal ou non), cette opération de certification peut donner un résultat assez proche de celui de la création d'une *holding* constituée sous la forme d'une société en commandite par actions, susmentionnée.

Au vu de ce qui précède, il est d'ailleurs clair que si, en Flandre, la qualité de cohabitant est suffisamment large pour intégrer toutes les formes de vie commune

entre des partenaires, les personnes domiciliées en Wallonie et à Bruxelles devront prendre garde au fait que, dans ces Régions, la souplesse des régimes de transmission d'entreprise n'est accessible qu'aux personnes mariées et aux cohabitants légaux.

Au moment d'examiner si un des régimes régionaux est applicable à la transmission d'une entreprise déterminée, dans le cas des couples mariés ou cohabitants, il convient donc que le professionnel prenne le temps, avec la famille, d'examiner la réponse adéquate et personnelle à donner à l'ensemble des questions qui précèdent.

