

SOCIÉTÉ CIVILE IMMOBILIÈRE
DANS UN CONTEXTE FRANCO-BELGE :
ASPECTS FISCAUX
(REVENUS, PLUS-VALUES
ET PLANIFICATION PATRIMONIALE)

GRÉGORY HOMANS¹
ASSOCIÉ GÉRANT
CABINET D'AVOCATS DEKEYSER & ASSOCIÉS
(BRUXELLES)
CHARGÉ DE COURS
À L'UNIVERSITÉ DES AÎNÉS (UCL)

Belgique France

I. REVENUS DISTRIBUÉS PAR UNE SCI TRANSLUCIDE À SES ASSOCIÉS RÉSIDENTS BELGES	26
A. Translucidité fiscale française - Notion	26
B. Distribution de revenus d'une SCI translucide : répartition du pouvoir d'imposition	26
C. Revenus distribués par une SCI translucide à ses associés (personnes physiques résidentes belges) : « dividendes » ou « revenus innommés »	27
D. Extension du champ d'application de la « taxe Caïman » - Incidence ?	27
E. Renégociations de la Convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964	28
F. Esquisse d'optimisation fiscale possible	28
II. VENTE DES TITRES DE SCI TRANSLUCIDES	28
A. Traitement fiscal de la plus-value réalisée sur la vente des titres de SCI translucides par un résident belge	28
B. Vente des titres de SCI translucides: droits de mutation français	32
C. Vente des titres de SCI translucides : obligations déclaratives françaises	32
III. DONATION DES TITRES DE SCI TRANSLUCIDES ENTRE DEUX RÉSIDENTS BELGES	33
A. Traité fiscal franco-belge en matière de donation	33
B. Donation de titres de SCI translucides: fiscalité française	33
C. Donation de titres de SCI translucides : fiscalité belge	35
IV. DÉCÈS D'UN RÉSIDENT BELGE PROPRIÉTAIRE DE TITRES DE SCI TRANSLUCIDES	35
A. Convention fiscale franco-belge du 20 janvier 1959	35
B. Succession et SCI translucides : fiscalité française	36
C. Succession et SCI translucides : fiscalité belge	36
V. RÉFLEXIONS FINALES	37

1. Les développements ci-après dressent un état du droit et de son interprétation au 10 décembre 2019 ; l'auteur remercie M^e C. Cavaleri et M^e P. Sanseau pour leur amitié et leur relecture scientifique respectivement des aspects belges et des aspects français ; l'auteur peut être contacté à l'adresse suivante : ghomans@dekeyser-associes.com. Pour plus d'informations à ce sujet, l'auteur renvoie à l'article suivant : G. HOMANS, « Fiscalité de la société civile immobilière française dans un contexte franco-belge », *Gestion patrimoniale franco-belge – aspects juridiques et fiscaux*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2018, pp. 239 et s.

Si la société civile immobilière (SCI) est un outil dont le fonctionnement est maîtrisé dans un contexte franco-français, il convient de l'utiliser avec précaution dans un contexte international.

Nous profitons de la présente contribution pour aborder les principales questions d'ordre fiscal liées au recours à une SCI dans un contexte franco-belge² :

- le sort fiscal des revenus distribués par une SCI translucide à ses associés (I) ;
- les aspects fiscaux de la vente des titres de SCI translucides par ses associés (imposition de la plus-value, droits de mutation, etc.) (II) ;
- le traitement fiscal de la transmission (donation et succession) de titres de SCI translucides entre résidents belges (III et IV).

I. REVENUS DISTRIBUÉS PAR UNE SCI TRANSLUCIDE À SES ASSOCIÉS RÉSIDENTS BELGES

A. Translucidité fiscale française - Notion

En droit fiscal français, tout contribuable est titulaire de trois obligations fiscales³ :

1. déclarer les revenus concourant à la perception de l'impôt (obligation déclarative) ;
2. justifier le résultat constituant la base d'imposition (obligation justificative) ; et
3. payer l'impôt dû (obligation de paiement).

Le mécanisme de « translucidité fiscale » répartit ces obligations en deux catégories⁴ :

- celles à charge de la société translucide (les obligations déclaratives et justificatives) ; et

- celles à charge des associés⁵ de la société translucide (l'obligation de paiement de l'impôt).

La société translucide fiscalement demeure le sujet fiscal (le contribuable), même si l'impôt est réglé directement par ses associés⁶. Cela signifie que les associés sont redevables de l'impôt sur les bénéfices générés par la SCI, et ce, indépendamment de la distribution effective de ces bénéfices.

B. Distribution de revenus d'une SCI translucide : répartition du pouvoir d'imposition

1. Compte tenu du fait que le concept français de « translucidité fiscale » n'existe pas en droit belge, le traitement fiscal des revenus distribués par une SCI translucide au profit de ses associés résidents belges a longtemps été controversé⁷ :

a. soit, les revenus distribués par la SCI à ses associés sont assimilés à des *revenus fonciers* français, taxables exclusivement en France en application de la convention fiscale franco-belge⁸ ;

b. soit, les revenus distribués par une SCI à ses associés sont assimilés à des *revenus mobiliers*, taxables en Belgique en application de la convention fiscale franco-belge⁹.

2. La Cour de cassation belge a mis fin à cette controverse¹⁰.

Dans ses arrêts du 29 septembre 2016 et du 21 septembre 2017, elle a tenu, en substance, le raisonnement suivant¹¹ :

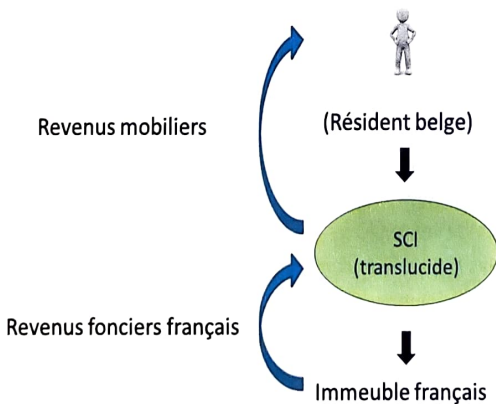
- la SCI translucide dispose d'une personnalité juridique distincte de celle de ses associés ;

2. Une SCI translucide est une SCI soumise à l'impôt des personnes physiques français et non visée par l'article 1655ter du Code général des impôts français, en abrégé « CGI » (cet article précise que « les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres, sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres pour l'application des impôts directs, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière exigible sur les actes qui donnent lieu à la formalité fusionnée en application de l'article 647, ainsi que des taxes assimilées »).
3. A. LACOURT, « SCI françaises : la Cour de cassation signe la fin de l'égarement », Revue de planification patrimoniale belge et internationale, Bruxelles, Larcier, 2016/3, p. 299.
4. F. CAPPUYNS, « Société civile immobilière française : nouvelle décision de la Cour de cassation – bientôt la fin de la saga ? », Actualités fiscales, 2018/05, p. 1.
5. Chaque associé d'une société bénéficiant de la translucidité fiscale doit toutefois déclarer sa quote-part des revenus perçus par la société (même si ces revenus ne sont pas distribués par la SCI).
6. C. DOCCLO, « L'imposition en Belgique des dividendes de SCI de droit commun – Un autre cas d'interprétation unilatérale de la Convention bilatérale », T.F.R., 2010, p. 621.
7. Y. MOREAU-COTTEN et E. VAN GOIDSENHOVEN, « Société civile immobilière française et associés résidents belges : et pourquoi pas l'IS ? », Revue Internationale du Patrimoine, Luxembourg, Legitech, 2020, n° 04, p. 48 ; G. HOMANS, « Fiscalité de la société civile immobilière française dans un contexte franco-belge », Gestion patrimoniale franco-belge – aspects juridiques et fiscaux, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2018, pp. 242 à 245.
8. Sous réserve de progressivité en application de l'article 19.A de la Convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, Protocole final, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, approuvée par la loi belge du 14 avril 1965, M.B., 10 juin 1960 (ci-après, la « Convention »).
9. En application de l'article 15 ou de l'article 18 de la Convention.
10. Cass., 21 septembre 2017, n° F.15.0075.N, <https://expert.taxwin.be/fr> ; Cass., 29 septembre 2016, n° F.14.0006.F, <https://expert.taxwin.be/fr>.
11. A. LACOURT, « Éléments fiscaux et patrimoniaux de la détention d'un immeuble en France par un résident belge », op. cit., p. 500 ; A. LACOURT, « SCI françaises : la Cour de cassation signe la fin de l'égarement », op. cit., p. 302.

- elle est le seul sujet d'imposition des revenus qu'elle perçoit ;
- les bénéfices de la SCI sont déterminés au niveau de la société en tenant compte de ses revenus et de ses charges (indépendamment de ceux de ses associés) ;
- le contrôle des bénéfices de la SCI par l'administration fiscale française ne peut s'effectuer qu'à l'égard de la SCI ;
- le paiement fractionné de l'impôt, établi au nom de la SCI, par chacun de ses associés ne constitue qu'une modalité de perception. Cette singularité ne peut être assimilée à une substitution du sujet fiscal ;
- en droit interne français, le régime d'imposition d'un dividende ne s'applique qu'au revenu distribué par une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ne concerne pas les sociétés translucides. L'absence d'un régime d'imposition spécifique de distribution des revenus d'une SCI translucide à ses associés ne devrait pas pouvoir aboutir à ce que tout revenu attribué par cette SCI à ses associés soit assimilé par transparence à un revenu de même nature que celui perçu par la SCI elle-même (soit un revenu foncier français).

Au terme des développements repris ci-dessus, la Cour de cassation belge distingue deux volets d'imposition :

- celui des revenus *perçus* par la SCI, et
- celui des revenus *distribués* par la SCI à ses associés¹².



Selon la Cour de cassation :

- la France dispose du pouvoir d'imposer les revenus fonciers français perçus par la SCI ;
- la Belgique dispose du pouvoir d'imposer les revenus distribués par la SCI translucide au profit de ses associés résidents belges.

Par cet arrêt, la Cour consacre une « double imposition » économique des revenus distribués par une SCI translucide en faveur de ses associés résidents belges.

C. Revenus distribués par une SCI translucide à ses associés (personnes physiques résidentes belges) : « dividendes » ou « revenus innommés »

Une partie de la doctrine regrette que la Cour de cassation n'ait pas statué sur la nature des revenus distribués par la SCI translucide à ses associés (« dividendes » ou « revenus innommés » au sens de la Convention)¹³.

Pour rappel, l'administration fiscale belge considère qu'en vertu de la définition du terme « dividende » contenue à l'article 15 de la Convention, les revenus attribués par une SCI translucide au profit de résidents belges doivent être qualifiés de « revenus innommés » (et non de « dividendes » au sens de la Convention)¹⁴.

Cette qualification administrative semble critiquable pour plusieurs motifs. Parmi ceux-ci :

- l'administration fiscale française estime que la notion de « dividende », au sens de l'article 15 de la Convention, couvre non seulement les dividendes proprement dits, mais également tous les produits distribués à leurs membres par toute société (y compris les SCI translucides)¹⁵ ;
- la distribution de revenus par une SCI soumise à l'impôt des sociétés constitue un fait générateur d'impôt. À cette occasion, l'administration fiscale française qualifie les revenus distribués de dividendes. Étant donné que la distribution de revenus par une SCI translucide ne constitue pas, en droit fiscal français, un fait générateur d'impôt, l'administration n'a pas l'obligation de qualifier les revenus. Cette absence de qualification n'ôte rien à la nature juridique des revenus distribués¹⁶.

D. Extension du champ d'application de la « taxe Caïman » - Incidence ?

Depuis le 1^{er} janvier 2015, la « taxe Caïman » permet notamment à l'administration fiscale belge de taxer les associés (résidents belges) de certaines entités juridiques sur les revenus perçus par celles-ci, et ce, comme si les associés les avaient directement perçus eux-mêmes, indépendamment de leur distribution effective¹⁷.

12. J. MALHERBE, « La société civile immobilière française et la fiscalité belge : revirement de jurisprudence en Belgique », *Droit fiscal*, n° 45, 10 novembre 2016, p. 619.

13. F. CAPPUYNS, *op. cit.* ; J. MALHERBE, *op. cit.*, p. 619.

14. Question parlementaire 06/1067 du 11 janvier 2006.

15. BOI-INT-SCVB-BEL-10-40-20120912, alinéas 40 à 60.

16. A. LACOURT, « Éléments fiscaux et patrimoniaux de la détention d'un immeuble en France par un résident belge », *op. cit.*, p. 503.

17. G. HOMANS, « La taxe Caïman et les "Constructions juridiques" », 29 septembre 2015, <https://immospector.kluwer.be>.

À la suite de l'arrêté royal belge du 21 novembre 2018, le champ d'application de la taxe Caïman a été étendu¹⁸.

Les associés de SCI translucide espéraient profiter de cet élargissement pour éviter la double imposition des revenus distribués par leur SCI. En effet, si la SCI venait à être visée par la taxe Caïman, les associés seraient réputés, sur le plan fiscal, avoir perçu directement les loyers produits par l'immeuble français. Ils seraient ainsi imposés exclusivement en France sur ces revenus fonciers, et ce, en application de la Convention.

Néanmoins, malgré l'élargissement du champ d'application de la taxe Caïman, la SCI translucide en demeure exclue, et ce, pour plusieurs raisons (exclusion en vertu d'une taxation minimale et en vertu d'une taxation des revenus concernés en France par application de la Convention¹⁹). Le rapport au Roi confirme expressément cette exclusion²⁰.

La jurisprudence de la Cour de cassation aboutissant à une « double imposition » en France et en Belgique des revenus distribués par une SCI translucide à ses associés résidents belges demeure ainsi pleinement applicable.

E. Renégociations de la Convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964

La Convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964 est en cours de renégociation.

Le ministre des Finances a précisé que la nouvelle Convention ne manquerait pas de clarifier le traitement fiscal des revenus distribués par une SCI translucide au profit de résidents fiscaux belges²¹.

F. Esquisse d'optimisation fiscale possible

Pour éviter l'actuelle « double imposition » économique des revenus distribués par une SCI translucide, les associés peuvent aménager leur situation de plusieurs manières. Parmi celles-ci :

– Absence de distribution de revenus par la SCI translucide

En l'absence de distribution de revenus, il n'y a pas de fait générateur d'impôt dans le chef des associés de la SCI translucide. Il convient toutefois d'être attentif à affecter le bénéfice de la SCI. Une affectation en compte courant associé ne devrait pas manquer de constituer une

distribution au profit de l'associé susceptible d'être taxé en Belgique. En revanche, une affectation en compte de report ou en compte de réserve confirmerait l'absence de perception du moindre revenu par l'associé résident belge.

– Aménagement du mode de détention de la SCI translucide (recours à une société holding patrimoniale, etc.)

La restructuration du mode de détention de la SCI translucide doit être réalisée en tenant notamment compte des nombreuses incidences fiscales belgo-françaises et des dispositions anti-abus. Une analyse détaillée des différents aménagements possibles et des conséquences fiscales de chacun d'eux excède le cadre de la présente contribution.

– Vente de la SCI

En vertu de l'actuelle Convention, il n'est pas exclu que la France puisse être dépourvue du droit d'imposer la plus-value réalisée par un associé résident fiscal belge lors de la vente de sa participation dans une SCI translucide. Pour de plus amples informations à ce sujet, nous vous renvoyons aux considérations reprises ci-dessous à la section II, A de la présente contribution. Certains associés de SCI translucide pourraient ainsi être tentés de profiter de cette exonération pour éviter l'actuelle « double imposition » économique des revenus distribués.

II. VENTE DES TITRES DE SCI TRANSLUCIDES

Lors de la vente de titres de SCI translucides par une personne physique résidente belge, il convient d'être attentif en particulier aux éléments suivants :

- le traitement fiscal de la plus-value réalisée lors de cette vente (A) ;
- les droits de mutation dus lors de cette vente (B) ;
- les obligations/formalités déclaratives françaises à charge du vendeur résident belge (C).

A. Traitement fiscal de la plus-value réalisée sur la vente des titres de SCI translucides par un résident belge

Pour déterminer l'État disposant du pouvoir d'imposer la plus-value réalisée par une personne physique résidente belge lors de la vente de titres de SCI translucides, il

18. Arrêté royal du 21 novembre 2018 relatif à l'extension du champ d'application de la taxe Caïman, M.B., 3 décembre 2018.

19. Art. 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal du 21 novembre 2018.

20. G. HOMANS, « Société civile immobilière française : quelle incidence de l'extension du champ d'application de la taxe Caïman ? », Louvain-la-Neuve, Authentis, Bulletin de l'OECCBB, février 2019, p. 2 ; D.-E. PHILIPPE, « Davantage de constructions juridiques désormais visées par la taxe Caïman », 9 janvier 2019, www.echo.com ; K. HELLINCKX et S. SERE, « Extension du champ d'application de la taxe Caïman : la nouvelle "Liste EEE" », Fiscologue, 14 décembre 2018, 1591, p. 8 ; VAN GOIDSENHOVEN et G.D. GOYVAERTS, « La SCI française échappe à la taxe Caïman. Une bonne nouvelle ? », 3 décembre 2018, www.tibarghien.com.

21. Question parlementaire B089 du 23 septembre 2016.

convient de déterminer si ces titres constituent des biens meubles ou immeubles au sens de la Convention²².

S'ils constituent des *biens immeubles* : la France dispose du droit de prélever un impôt sur la plus-value réalisée par un résident belge lors de la vente de sa participation dans une SCI translucide²³.

Par contre, si ces titres constituent des *biens meubles*, la France est privée de tout pouvoir d'imposition²⁴.

La nature des titres de SCI translucides est controversée (voir *infra*). Néanmoins, la problématique de la qualification des titres n'est pertinente que si ceux-ci sont détenus pendant moins de vingt-deux ans. En effet, au-delà de cette période, il y a une exonération totale d'impôt²⁵.

1) Titres de SCI translucides: meubles ou immeubles

1. La Convention attribue le droit d'imposer les revenus et les plus-values de biens immobiliers à l'État où se situe le bien²⁶.

2. La Convention ne contient pas de définition propre de la notion de « biens immobiliers ». Les États contractants doivent chacun définir cette notion²⁷.

Les lois conférant aux biens leur caractère meuble ou immeuble ressortissent du droit civil.

En droit civil français, les parts de sociétés (y compris les titres de SCI translucides) constituent des biens meubles²⁸. Si le droit fiscal français applique, dans certains cas, le régime fiscal des immeubles aux parts de SCI translucides, ce n'est pas pour autant qu'il assimile ces parts à des biens immeubles.

3. Selon le protocole final de la Convention (ci-après, « le Protocole »), les titres de certaines sociétés constituent toutefois des biens immobiliers au sens de l'article 3 de la Convention : « les droits sociaux possédés par les porteurs de titres de sociétés qui ont [...] pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fraction destinée à être attribuée à des associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés ».

Ces sociétés d'attribution ou ces sociétés immobilières de copropriété sont, en droit interne français, transparentes fiscalement²⁹. Cela n'est pas le cas des SCI translucides (qui sont *translucides* fiscalement et non *transparentes* fiscalement). Le Protocole ne devrait ainsi pas viser les titres de SCI translucides fiscalement, lesquels devraient pouvoir être considérés comme biens meubles dans le cadre de la Convention.

2) Répartition du pouvoir d'imposition des plus-values réalisées sur les titres de SCI

a) Convention

Selon l'article 18 de la Convention, « dans la mesure où les articles précédents de la [...] Convention n'en disposent pas autrement, les revenus (et les plus-values), des résidents de l'un des États contractants ne sont imposables que dans cet État ».

Si les titres de SCI ne peuvent être considérés comme des immeubles au sens de la Convention, la plus-value de cession y afférente réalisée par une personne physique domiciliée en Belgique sera, en principe, exclusivement imposable dans cet État, et ce, en application de l'article 18 de la Convention³⁰.

22. A. LACOURT, « Éléments fiscaux et patrimoniaux de la détention d'un immeuble en France par un résident belge », *op. cit.*, p. 512 ; P. JUBICA, *op. cit.*, p. 208 ; P.-J. SAINT-AMAND, B. SAVOURE et M. CARPON, « Acquisition immobilière en France dans un contexte franco-belge et stratégies d'optimisation de la détention et de la transmission : aspects juridiques et fiscaux », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, Fr. Derème (dir.), Bruxelles, Larcier, 2^e éd., 2013, p. 373 ; F. FOGLI, J. OPRENYESZK et G. MICOLAU, « Problématiques spécifiques de l'acquisition, de la détention, de la cession et de la transmission d'un bien immobilier français par un résident belge », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, Fr. Derème, *op. cit.*, p. 314 ; T. LITANNIE et F.-X. EECKHOUT, « Le traitement fiscal de l'immeuble sis en France et détenu par le biais d'une société civile immobilière (S.C.I.) de droit français », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2011*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 439 ; E.-J. NAVEZ et R. DHAUSSY, « Le traitement fiscal de l'immeuble à l'étranger détenu par une personne physique et l'échange international de renseignements », in *Enjeux d'un (dés)investissement immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 18.

23. Art. 3 de la Convention.

24. Art. 18 de la Convention.

25. Quant au prélèvement de solidarité de 7,5 % dû par un résident belge sur la plus-value réalisée sur un immeuble français, le vendeur en est totalement exonéré si la vente intervient après un délai de détention de 30 ans.

26. Art. 3 de la Convention.

27. Selon l'alinéa 2 de l'article 3 de la Convention, « la notion de bien immobilier se détermine d'après les lois de l'État contractant où est situé le bien considéré ».

28. Art. 529 C. civ. fr. ; F. TERRE et Ph. SIMLER, *Droit civil – Les biens*, Précis, Paris, Dalloz, 9^e éd.

29. Selon l'article 1655ter du CGI, « les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fraction destinée à être attribuée aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion des immeubles ou groupes d'immeubles à ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fraction d'immeubles-appartements à des impôts directs, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière exigible sur les actes qui donnent lieu à une formalité fusionnée [...] ainsi qu'à des taxes assimilées ».

30. G. HOMANS, « Fiscalité franco-belge : quelles nouveautés pour les Belges propriétaires d'immeuble(s) en France ? », 28 mai 2018, <http://moneystore.be>.

b) Position de l'administration fiscale française

Dans une instruction du 6 mai 1966³¹, l'administration fiscale française a estimé :

- que la notion de « bien immobilier » pouvait, dans le cadre de la Convention, s'apprécier également au regard du droit fiscal français³² ;
- que, conformément au Protocole, le caractère immobilier devait être reconnu à toutes les sociétés françaises à prépondérance immobilière.

Cette instruction a été reprise dans le *Bulletin officiel des finances publiques* (BOFIP)³³. L'administration fiscale française a profité de cette occasion pour préciser qu'elle estimait que toutes les sociétés immobilières françaises, y compris les SCI translucides fiscalement³⁴, sont assimilées à des biens immobiliers dans le cadre de la Convention³⁵.

L'administration fiscale française cherche, de cette manière, à imposer les plus-values réalisées par une personne physique résidente belge lors de la vente des titres de SCI translucides.

c) Analyse de la position de l'administration fiscale française

La prise de position de l'administration fiscale française appelle, en particulier, les observations suivantes :

- *Définition du caractère immobilier au regard de la Convention*

L'interprétation faite par l'administration fiscale française de la notion de « bien immobilier » au sens de l'article 3 de la Convention semble critiquable³⁶.

En effet, les conventions préventives de la double imposition assimilant les titres de sociétés à prépondérance immobilière à des biens immobiliers sont, en principe, rédigées de deux manières :

1. la Convention prévoit soit (i) que les gains provenant de l'alliénation de titres de sociétés immobilières sont taxables dans l'État où se situe l'immeuble (p. ex., la Convention fiscale franco-suisse), soit (ii) que les titres de sociétés immobilières sont considérés comme des biens immobiliers de cet État (p. ex., la Convention fiscale franco-britannique) ;

2. la Convention prévoit que la notion de biens immobiliers est étendue aux biens que la législation fiscale de l'État de situation du bien assimile à des biens immobiliers à des fins fiscales.

À défaut d'une telle disposition expresse dans la Convention, la notion de « bien immobilier » ne semble pas pouvoir être étendue aux titres de sociétés immobilières (autres que celles visées par l'article 1655ter du CGI).

- *Interprétation extensive du Protocole*

Les dispositions du Protocole assimilant les titres de sociétés immobilières régies par l'article 1655ter du CGI à des biens immobiliers sont suffisamment claires et doivent ainsi être interprétées de façon restrictive (et non de manière extensive comme le fait l'administration fiscale française).

- *Définition du caractère immobilier au regard du droit civil français*

Aucune disposition de droit interne français ne permet de faire abstraction de la personnalité juridique de la société en assimilant les parts de SCI translucide fiscalement à un bien immobilier.

Si la plus-value sur les cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière est, moyennant certaines conditions, imposée selon le régime des plus-values immobilières, ces dispositions n'autorisent pas pour autant à considérer que ces parts ont la nature de biens immobiliers. Cela a déjà été confirmé par la Cour de cassation française (dans un cadre successoral franco-

31. BOCD-1966-II-3327.

32. Selon l'instruction administrative du 6 mai 1966, « par biens immobiliers entrant dans le champ d'application de l'article 3 (de la Convention), il faut entendre d'une manière générale, ainsi que le précise le paragraphe 2 de cet article, tous les biens auxquels ce caractère est reconnu par "les lois de l'Etat contractant". Eu égard à sa généralité, cette expression doit être interprétée comme comprenant aussi bien le droit fiscal que le droit civil ».

33. BOI-INT-CVB-BEL-10-10 du 12 septembre 2012.

34. Selon l'instruction administrative du 6 mai 1966, « le Protocole final annexé à la Convention prévoit en particulier, dans son paragraphe 2, que, en ce qui concerne la France, doivent, conformément aux dispositions de la loi interne, être considérés comme des biens immobiliers, au sens de l'article 3 susvisé de la Convention, les droits sociaux possédés par les associés ou actionnaires des sociétés qui ont, en fait, pour unique objet, soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fraction destinée à être attribuée à leurs membres en propriété ou jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés. Il s'agit en fait de droits détenus dans les sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale en vertu de l'article 30-I de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963.

Le paragraphe 2 du Protocole susvisé n'ayant pas un caractère limitatif, il convient de considérer que le même caractère doit être reconnu aux droits détenus dans les sociétés dont l'actif est constitué principalement par des terrains à bâtir ou des biens assimilés [...] ainsi qu'aux droits détenus dans les sociétés civiles immobilières de toute nature [...] et dont le patrimoine est composé essentiellement par des immeubles autres que des terrains à usage agricole ou forestier ».

35. Dans le cadre du BOFIP, l'administration fiscale française précise que constituent un bien immobilier français « les sociétés dont l'actif est constitué principalement par des terrains à bâtir ou des biens assimilés, ainsi qu'aux droits détenus dans des sociétés civiles immobilières de toute nature non régies par l'article 1655ter du Code général des droits des impôts et dont le patrimoine est composé essentiellement des immeubles autres que des terrains à usages agricoles ou forestiers ».

36. B. GOUTHIERE, « Les parts de sociétés à prépondérance immobilière sont des biens meubles », BPAT, 6, 2015, Éditions Francis Lefebvre, n° 204.

monégasque³⁷) et, plus récemment, par le Tribunal administratif de Montreuil (dans le cadre d'une vente de titres de SCI soumise à l'impôt des sociétés par un résident belge³⁸), et par le rapport public au Conseil d'État dans ses conclusions dans le cadre de l'arrêt du Conseil d'État du 10 juillet 2019³⁹ qui précise « voir par analogie, la jurisprudence selon laquelle des parts ou actions de sociétés ont une nature mobilière, et non immobilière, quand bien même la société serait à prépondérance immobilière ».

d) Tribunal administratif de Montreuil : jugement du 9 juin 2019

Le Tribunal administratif de Montreuil a été amené à se prononcer sur le cas d'une plus-value réalisée par un résident fiscal belge lors de la cession de parts d'une SCI française soumise à l'impôt sur les sociétés et dont l'actif était principalement constitué d'immeubles situés en France

• Position du contribuable

Le contribuable a principalement développé les arguments suivants :

- La Convention ne permet pas l'imposition en France de la plus-value réalisée par un résident fiscal belge lors de la cession de parts de SCI ;
- Les parts de SCI ne constituent pas des biens immobiliers au sens de l'article 3 de la Convention ;
- Le Protocole de la Convention assimile sur le plan fiscal les parts de SCI transparentes à des biens immobiliers ;
- En vertu de l'article 18 de la Convention, les plus-values résultant de la cession de biens meubles sont exclusivement imposées dans l'Etat de résidence du contribuable (soit, la Belgique).

• Motivation du jugement

Le Tribunal a fait droit à la demande du contribuable mais s'est fondé sur une argumentation différente de celle développée par le contribuable. Si la conclusion est favorable, la motivation du jugement en demeure contestable.

Le Tribunal estime, en effet, que, dans la mesure où la SCI est située en France, la qualification de la nature des parts doit être déterminée conformément au droit de cet état.

Or, en droit français, la cession de parts de société soumises à l'impôt sur les sociétés – qu'elles soient à prépondérance immobilière ou non – relève du régime fiscal des plus-values sur valeurs mobilières⁴⁰.

Le juge en tire comme conséquence que « les plus-values résultant de la cession de parts de SCI soumise à l'impôt sur les sociétés ne constituent pas des revenus de biens immobiliers ni des bénéfices résultant de l'aliénation de biens immobiliers (...). Dans ces conditions, les plus-values en litige relèvent (...) de l'article 18 de cette convention, lequel prévoit qu'elles soient imposables dans l'Etat de résidence, en l'espèce la Belgique ».

Selon les informations en notre possession, l'administration fiscale n'aurait, à ce jour, pas fait appel de ce jugement.

• Avis critique

Le jugement rendu par le Tribunal Administratif de Montreuil est critiquable pour plusieurs motifs :

- Le juge confond la nature des titres d'une SCI et le régime fiscal applicable à leur cession ;
- Le juge se réfère au régime d'imposition des plus-values applicable aux cédants résidents fiscaux français, qui diffère de celui applicable aux non-résidents.

Il n'est pas exclu que le raisonnement (contestable) adopté par le juge puisse conduire à imposer en France la plus-value réalisée lors de la cession de titres de SCI translucide fiscalement par des résidents fiscaux belges si le juge devait considérer que le traitement fiscal franco-français des plus-values réalisées sur ces parts en tant que plus-values immobilières entraîne automatiquement leur qualification en « bien immobilier » et donc l'application de l'article 3 de la Convention accordant à la France le pouvoir d'imposer les plus-values réalisées sur des immeubles français.

e) Abus de droit & Convention

Le Conseil d'Etat français a déjà considéré que l'application d'une convention fiscale internationale à l'encontre de ses objectifs pouvait constituer un abus de droit⁴¹.

Il n'est pas exclu que ce grief puisse s'appliquer à l'absence d'imposition en France de la plus-value réalisée par un résident fiscal belge lors de la vente de ses parts dans une SCI translucide si le schéma ayant permis cette exonération sur base de la Convention devait être reconnu comme artificiel ou fictif.

37. Cass., *DGFIP c. Mlle Eshagh*, 2 octobre 2015, n° 19-14.256. La portée de cet arrêt doit toutefois être relativisée dans la mesure où les décisions de la Cour de cassation n'ont pas vocation à influencer celles du Conseil d'État. Il existe de nombreuses situations dans lesquelles les deux hautes juridictions ont tenu t des analyses antagonistes.

38. Trib. adm. Montreuil, 10^{ème} Ch, 7 juin 2019, n°1705505 ; *contra* Trib. adm. Montreuil, 17 avril 2017, no 1701414 et du 26 juin 2018, n° 1703431.

39. CE, 10 juillet 2019, n° 42 5148, *Droit fiscal 50/19*, com. 483.

40. Art. 150-O du CGI.

41. CE Plén., 25 octobre 2017, n°396954.

f) Renégociation de la Convention

Dans le cadre de la renégociation de la Convention⁴², les discussions portent notamment sur la question de la répartition du pouvoir d'imposition des plus-values réalisées sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière française⁴³.

La nouvelle Convention fiscale franco-belge pourrait expressément attribuer le droit d'imposer les plus-values réalisées lors de la vente de titres de sociétés immobilières (notamment, les SCI translucides) à l'État de situation des immeubles sous-jacents⁴⁴. Notons, toutefois, qu'une telle modification de la Convention pourrait être interprétée comme une confirmation de l'absence d'imposition actuelle des plus-values sur la vente de titres de SCI translucides.

B. Vente des titres de SCI translucides : droits de mutation français

1) Droits de mutation français applicables

Lors de la cession des titres de SCI translucides, l'acquéreur⁴⁵ est, en principe, redevable de droits de mutation français calculés au taux de 5 %⁴⁶. L'acte de vente peut toutefois prévoir une prise en charge totale ou partielle par le cédant.

Ces droits de mutation sont calculés sur le prix de vente des titres de SCI, et non de l'immeuble (l'ensemble des dettes de la SCI est déductible, y compris les dettes associées).

Ce prix doit toutefois refléter la valeur réelle des titres. À défaut, l'administration est en droit de substituer la valeur vénale réelle au prix de vente négocié⁴⁷.

2) Risque de requalification en cession directe d'immeubles ?

Selon l'article 728 du CGI, les cessions de titres conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles (ou d'une fraction d'immeubles) sont réputées avoir pour

objet lesdits immeubles pour la perception des droits de mutation.

Les droits de mutation applicables aux cessions d'immeubles s'appliquent. Ces droits sont de 5,09006 % ou 5,80665 % selon le lieu de situation de l'immeuble. Ils sont dus sur la valeur de l'immeuble, et non sur celle de la société propriétaire de l'immeuble.

L'article 728 précité ne devrait toutefois pas s'appliquer aux SCI non visées par l'article 1655ter du CGI (soit, notamment, les SCI translucides fiscalement). Notons néanmoins que quelques décisions de justice ont apporté une certaine confusion en la matière⁴⁸. Ces décisions sont actuellement isolées et ne semblent pas suivies en pratique. En outre, il est fréquemment possible de sortir de leur champ d'application⁴⁹.

C. Vente des titres de SCI translucides : obligations déclaratives françaises

Depuis 2015, le résident belge qui vend les titres de sa SCI translucide n'a plus l'obligation de désigner un représentant fiscal français dans le cadre de cette vente.

L'acte de cession des titres de SCI translucides par un résident belge ne doit pas obligatoirement prendre la forme d'un acte authentique⁵⁰. Par contre, si une telle cession est réalisée à l'étranger, l'acte de cession doit être constaté par un acte authentique reçu par un notaire exerçant en France dans le mois de la signature de l'acte de cession⁵¹.

Cet acte authentique français sera enregistré auprès du centre des impôts français compétent pour le lieu où est située l'étude notariale française ayant officié⁵².

Lors de cet enregistrement, la personne physique résidente fiscale belge devra, en principe, déclarer la plus-value réalisée et, le cas échéant, acquitter le prélèvement éventuellement dû⁵³. Cette déclaration est susceptible d'entraîner certains échanges entre le vendeur et l'administration fiscale française quant à l'éventuelle imposition française de la plus-value réalisée lors de la vente de ses titres de SCI translucides. Il n'est pas exclu que l'administration fiscale française cherche à refuser de procéder à l'enregistrement de l'acte de vente des titres de SCI

42. G. HOMANS, « Fiscalité franco-belge : quelles nouveautés pour les Belges propriétaires d'immeuble(s) en France ? », *op. cit.*

43. Q.P. B089 du 23 septembre 2016.

44. Cette évolution a déjà pu être appréciée dans le cadre de la renégociation du traité fiscal franco-luxembourgeois.

45. En droit français, il existe une solidarité entre l'acquéreur et le vendeur pour le paiement des droits de mutation.

46. Art. 726 CGI.

47. Art. L17 du Livre des procédures fiscales françaises.

48. Cass. com., F.-D. *Chicoyneau de Lavalette*, 10 décembre 2003, n° 01-16.589, n°1806 ; Toulouse, *SCI du Faure Bas*, 9 mai 2005 ; Cass. com., *Société Promotion* 3000, 14 novembre 2006, n° 05-13.870, n°1245, F-PB.

49. N. GONZALEZ-GHARBI, « Cession d'actions et présomption de vente de l'immeuble », *Construction – Urbanisme*, janvier 2007, n° 1, comm. 26.

50. Art. 726, I-2, CGI.

51. Art. 635, 2, 7°bis du CGI.

52. Déclaration 2048-M.

translucides au motif que la plus-value réalisée lors de cette cession n'a pas été imposée en France.

III. DONATION DES TITRES DE SCI TRANSLUCIDES ENTRE DEUX RÉSIDENTS BELGES

A. Traité fiscal franco-belge en matière de donation

La France et la Belgique n'ont pas conclu de convention fiscale préventive de la double imposition en matière de droits de donation⁵⁴.

Cela signifie qu'en cas de donation de titres de SCI entre deux résidents belges, tant le droit fiscal belge que le droit fiscal français sont applicables. Cette application conjointe peut aboutir à une éventuelle double imposition de la donation des titres de SCI translucides entre deux résidents belges. Il convient de noter que le dispositif de droit interne français permettant d'éliminer la double imposition⁵⁵, même en l'absence de convention internationale, ne s'applique pas dans l'hypothèse d'un bien situé en France.

B. Donations de titres de SCI translucides: fiscalité française

1) Fondement du pouvoir d'imposition de la France

Selon l'article 750ter du CGI, les droits de mutation à titre gratuit français sont dus :

- lorsque le donateur est domicilié en France ; ou
- lorsque la personne gratifiée est domiciliée en France et l'a été pendant au moins six ans au cours des dix dernières années précédant celle de la donation⁵⁶ ; ou
- lorsque le bien donné est français ou situé en France, ce qui est notamment le cas des titres de sociétés à prépondérance immobilière française(en ce compris, les titres de SCI translucides)⁵⁷.

2) Droits de mutation français : taux, abattements, valorisation

1. Les tarifs des droits de mutation à titre gratuit en ligne directe (notamment, parents-enfants) sont les suivants⁵⁸ :

Fraction de part nette taxable	Taux
N'excédant pas 8072 €	5 %
Comprise entre 8072 € et 12 109 €	10 %
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15 %
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40 %
Supérieure à 1 805 677 €	45 %

Ces droits s'appliquent en principe sur la valeur vénale des titres de SCI. Celle-ci est normalement fixée de la manière suivante : addition de la valeur des différents biens inscrits à l'actif social de la SCI en tenant compte d'une éventuelle réévaluation de(s) l'immeuble(s), diminuée de l'ensemble des dettes de la SCI (y compris les comptes courants associés, qui ne seront pas transmis au titre de la donation⁵⁹⁶⁰.

Une décote pourra être appliquée en fonction du caractère *intuitu personae* de la SCI et de l'exigence d'un agrément pour devenir associé de cette société.

2. En droit français, il peut être intéressant de procéder à des donations pour profiter des avantages fiscaux disponibles. Parmi ceux-ci :

a) Abattements fiscaux

En matière de donation, le droit français connaît notamment les abattements fiscaux suivants :

- abattement de 100 000 euros par parent et par enfant lors d'une donation entre parents et enfants⁶¹ ;
- abattement de 80 724 euros lors d'une donation entre conjoints ou entre partenaires pacsés⁶² ;
- abattement de 31 865 euros lors d'une donation entre grands-parents et petits-enfants⁶³ ;

54. B. GOUTHIERE, Domiciliation en Belgique, Paris, EFE, 30 mai 2007.

55. Art. 784, A, CGI : « Dans les cas définis aux 1° et 3° de l'article 750ter, le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France ».

56. G. RIVIÈRE, Pratiques notariales – Fiscalité pratique des donations, successions et testaments, Paris, Litec, 3^e éd., 2008, p. 28.

57. Doc. adm., 76-2141, 20 décembre 1996, n° 24.

58. Art. 777 du CGI, voir le tableau.

59. La donation du compte courant d'associés, qui est une créance sur un débiteur situé en France, sera taxable en France.

60. A. LACOURT, « Éléments fiscaux et patrimoniaux de la détention d'un immeuble en France par un résident belge », *op. cit.*, p. 525.

61. Art. 779-I CGI.

62. Art. 790 E et F CGI.

63. Art. 790 B CGI.

- abattement de 15 932 euros lors d'une donation entre frères et sœurs⁶⁴.

Au-delà de ces abattements, le tarif ordinaire des droits de mutation à titre gratuit français s'applique automatiquement⁶⁵.

Ces abattements, ainsi que la progressivité du barème fiscal, sont renouvelables tous les quinze ans.

Âge	Valeur de l'usufruit par rapport à la valeur de la pleine propriété	Valeur de la nue-propriété par rapport à la valeur de la pleine propriété
Jusqu'à 20 ans	90 %	10 %
De 21 à 30 ans	80 %	20 %
De 31 à 40 ans	70 %	30 %
De 41 à 50 ans	60 %	40 %
De 51 à 60 ans	50 %	50 %
De 61 à 70 ans	40 %	60 %
De 71 à 80 ans	30 %	70 %
De 81 à 90 ans	20 %	80 %
Plus de 91 ans	10 %	90 %

Au décès de l'usufruitier, l'usufruit s'éteint et le nu-propriétaire devient, en principe, plein propriétaire en exonération d'impôt⁶⁷.

3) Cas pratique

Prenons le cas de Cécile et Marc (tous deux résidents belges) âgés respectivement de 57 et 59 ans qui sont uniques actionnaires d'une SCI translucide d'une valeur de 700 000 euros.

Donateurs	Marc		Cécile	
	Enfant 1	Enfant 2	Enfant 1	Enfant 2
Valeur de la pleine propriété du bien donné	175 000 €	175 000 €	175 000 €	175 000 €
Valeur de la nue-propriété du bien donné	87 500 €	87 500 €	87 500 €	87 500 €
Abattement de 100.000 €	- 87 500 €	- 87 500 €	- 87 500 €	- 87 500 €
Base imposable	0 €	0 €	0 €	0 €

Au décès de Cécile et Marc, leurs enfants deviendront pleins propriétaires des parts de la SCI, et ce, en totale exonération d'impôts français.

Il est possible d'aménager la donation pour permettre au conjoint survivant, au décès du premier d'entre eux, de de-

b) Prise en compte du démembrement de propriété

Lorsque la donation porte uniquement sur la nue-propriété d'un bien, les droits de mutation français s'appliquent exclusivement sur la valeur de celle-ci (et non sur celle de la pleine propriété du bien donné). Cette valeur est déterminée de la manière suivante⁶⁶ :

Ils souhaitent donner la nue-propriété de leur participation dans la SCI à leurs deux enfants (tous deux également résidents fiscaux belges). Cécile et Marc s'en réservent l'usufruit.

En droit fiscal français, la base imposable de la donation de la nue-propriété de leur participation dans la SCI est déterminée de la manière suivante :

venir usufruitier de l'intégralité des titres de la SCI, ce qui permettra de sécuriser le conjoint survivant et ainsi favorisera la réalisation de la donation.

64. Art. 779-IV CGI.

65. P. JUDICA, *op. cit.*, p. 215.

66. Art. 699 CGI.

67. Art. 1133 CGI précise que « la réunion de l'usufruit à la nue-propriété ne donne ouverture à aucun impôt ou taxe lorsque cette réunion a lieu par l'expiration du temps fixé pour l'usufruit ou par le décès de l'usufruitier ».

C. Donation de titres de SCI translucides : fiscalité belge

1) Fondement du pouvoir d'imposition de la Belgique

En droit fiscal belge, la donation de titres de SCI translucides est assimilée à une donation mobilière⁶⁸.

Les donations mobilières réalisées entre résidents belges ne doivent obligatoirement être enregistrées auprès des autorités fiscales belges que si elles prennent la forme d'un acte notarié belge. Cela signifie que si la donation de titres de SCI réalisée entre résidents belges est effectuée par un acte sous seing privé ou par un acte notarié étranger⁶⁹, cette donation ne doit pas obligatoirement être enregistrée auprès des autorités fiscales belges. Les parties peuvent décider librement de procéder ou non à l'enregistrement de cette donation. Cet enregistrement ne doit pas obligatoirement être concomitant à la réalisation de la donation, ce qui présente une souplesse non négligeable dans le cadre d'une planification patrimoniale.

Région compétente	Ligne directe	Autres
Région de Bruxelles-Capitale	3 %	7 %
Région wallonne	3,3 %	5,5 %
Région flamande	3 %	7 %

Ces droits de donation sont liquidés sur la valeur vénale de la pleine propriété des parts de la SCI, et ce, même si la donation ne porte que sur la nue-propriété des parts.

3) Donation d'immeubles français / donation de titres de SCI : brève comparaison

Il existe plusieurs différences entre la donation par un résident belge d'un immeuble situé en France et celle de titres de SCI translucides.

L'une des principales est que la donation de titres de SCI translucides non enregistrée en Belgique est fiscalement réintégrée dans l'actif successoral si le donateur vient à décéder dans les trois années⁷³ suivant la donation. Cela ne sera pas le cas de la donation par un résident belge d'un immeuble situé en France⁷⁴.

Toutefois, si la donation de titres de SCI n'a pas fait l'objet d'un enregistrement auprès des autorités fiscales belges et si le donateur vient à décéder dans les trois années⁷⁰ qui suivent la réalisation de la donation, les titres de SCI donnés réintégreront, sur le plan fiscal, la succession du donateur⁷¹.

2) Droits de donation belge : taux et valorisation

En cas d'enregistrement de l'acte de donation de titres de SCI auprès des autorités fiscales belges, le taux applicable et la base du droit de donation sont déterminés selon la région où est réputé résider, sur le plan fiscal, le donateur lors de la donation⁷². Les législateurs régionaux belges ont mis en œuvre cette prérogative et se livrent à une véritable concurrence fiscale.

Pour les donations de titres de SCI entre résidents belges présentées à l'enregistrement, les droits de donation suivants sont dus :

IV. DÉCÈS D'UN RÉSIDENT BELGE PROPRIÉTAIRE DE TITRES DE SCI TRANSLUCIDES : ASPECTS FISCAUX

A. Convention fiscale franco-belge du 20 janvier 1959

Contrairement aux donations, il existe une convention fiscale préventive de la double imposition en matière successorale conclue entre la Belgique et la France le 20 janvier 1959⁷⁵ (ci-après, « la Convention successorale »).

Compte tenu du fait que la Convention successorale ne comporte pas de définition propre de la notion de « bien immobilier », il revient aux États contractants de la définir⁷⁶.

68. P. JUDICA, *op. cit.*, p. 218.

69. À savoir un acte notarié non belge.

70. Le prochain gouvernement flamand devrait prochainement étendre ce délai de rappel fiscal à 4 ans et ce, afin d'encourager l'enregistrement des donations mobilières.

71. L'article 7 du C. succ. prévoit que « toutes les donations qui n'ont pas été assujetties aux droits de donation en Belgique et qui ont été réalisées par le défunt pendant les trois ans précédant son décès doivent être prises en compte pour le calcul des droits de succession ».

72. Cette Région est celle où le domicile du donateur a été situé le plus longtemps au cours des cinq années précédant la donation.

73. *Op. cit.*, note de bas de page n° 70.

74. P. JUDICA, *op. cit.*, p. 219.

75. Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement, signée à Bruxelles le 20 janvier 1959, approuvée par la loi du 20 avril 1960, M.B., 10 juin 1960.

76. Selon l'alinéa 2 de l'article 4 de la Convention successorale, « le caractère immobilier d'un bien ou d'un droit est déterminé d'après la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé ».

Concernant cette définition, nous renvoyons aux développements repris dans la section A du chapitre II ci-dessus. En outre, il convient de relever que :

- la Convention successorale n'a pas de Protocole additionnel susceptible d'induire de doute sur le caractère mobilier des parts de SCI ;
- le caractère mobilier de titres de sociétés à prépondérance immobilière a été confirmé à plusieurs reprises par les juridictions françaises (en particulier, la Cour de cassation française⁷⁷) et par l'administration fiscale elle-même⁷⁸.

Dans le cadre de la Convention successorale, les titres de SCI translucides constituent un bien mobilier⁷⁹. Il en découle qu'au décès d'un résident belge propriétaire de parts de SCI translucides, seule la Belgique bénéficie du droit de prélever des droits de succession sur les titres de cette société⁸⁰.

B. Succession et SCI translucides : fiscalité française

En application de la Convention successorale, aucun droit de mutation français ne sera dû sur les titres de SCI translucides transférés lors de la dévolution de la succession d'un résident belge à ses héritiers⁸¹.

L'administration fiscale française l'a, elle-même, confirmé dans le *Bulletin officiel des finances publiques* comme suit : « les biens français auxquels ne s'appliquent pas les articles 4 à 7 (lire : de la Convention successorale) cessent d'être assujettis aux droits de mutation français par décès lorsqu'ils dépendent de la succession d'une personne domiciliée en Belgique. C'est le cas, notamment, des parts détenues dans des sociétés françaises »⁸².

C. Succession et SCI translucides : fiscalité belge

1) Principes

Au décès d'un résident belge propriétaire de titres de SCI translucides, des droits de succession belges sont dus⁸³

sur la valeur vénale des titres (et non de l'immeuble)⁸⁴. Cela signifie que l'ensemble des dettes de la SCI est pris en considération (y compris les dettes associées) pour la détermination de l'assiette des droits de succession belges⁸⁵.

2) Droits de succession belges : tarifs

Les Régions sont compétentes pour fixer les tarifs et les exonérations en matière de succession. À titre d'exemple, les barèmes des droits de succession en ligne directe (notamment, parents-enfants) dans les différentes Régions sont repris ci-dessous :

a) Région de Bruxelles-Capitale⁸⁶

Barème des droits de succession (€)		En ligne directe
De	À (inclus)	Tarif
0,01	50 000	3 %
50 000,01	100 000	8 %
100 000,01	175 000	9 %
175 000,01	250 000	18 %
250 000,01	500 000	24 %
Au-delà de 500 000		30 %

b) Région wallonne⁸⁷

Barème des droits de succession (€)		En ligne directe
De	À (inclus)	Tarif
0,01	12 500	3 %
12 500,01	25 000	4 %
25 000,01	50 000	5 %
50 000,01	100 000	7 %
100 000,01	150 000	10 %
150 000,01	200 000	14 %
200 000,01	250 000	18 %
250 000,01	500 000	24 %
Au-delà de 500 000		30 %

77. Cass., DGFIP c. Mme Eshagh, 2 octobre 2015, n° 14-14.256.

78. Réponse ministérielle JO, AN7-3-1988, p. 1016, n° 34, 585 (rendue dans un cadre franco-suisse) ; réponse ministérielle JO, AN 21-4-1997, p. 2081 (rendue dans un cadre franco-suisse) ; réponse ministérielle, JO, AN, 24 février 1992, p. 884 (rendue dans un cadre franco-monégasque). Relevons que les Conventions successorales franco-suisse et franco-monégasque sont rédigées de manière identique à la Convention successorale sur cet aspect ; B. GOUTHIÈRE, *op. cit.*

79. W. VERMEULEN et M. JOOSEN, « La société civile immobilière. The saga continues – a never-ending story ? », *Not. Fisc. Maand.*, 2018/2, p. 49.

80. L'article 8 de la Convention successorale précise que « les biens autres que ceux visés aux articles 4 à 7 [de la Convention successorale] ne sont imposables que dans l'État où le défunt avait son domicile au moment de son décès ».

81. P. JUDICA, *op. cit.*, 2014.

82. BOI-INT-CVB-BEL-20-20, n° 140.

83. Selon l'article 15 du C. succ. (ou l'article 2.7.3.2.1 CFF) : « le droit de succession est dû sur l'universalité des biens, en quelque lieu qu'il se trouve appartenant au défunt [...], déduction faite des dettes [...] ».

84. A. LACOURT, « Éléments fiscaux et patrimoniaux de la détention d'un immeuble en France par un résident belge », *op. cit.*, p. 521 ; P. JUDICA, *op. cit.*, p. 300 ; F. FOGLI, J. OPRENYESZK et G. MICOLAU, *op. cit.*, p. 323.

85. A. LACOURT, « Éléments fiscaux et patrimoniaux de la détention d'un immeuble en France par un résident belge », *op. cit.*, p. 521.

86. Art. 48 C. succ. ; le nouveau Gouvernement bruxellois prévoit de moderniser les droits de succession.

87. Art. 48 C. succ.

c) Région flamande⁸⁸

Barème des droits de succession (€)		En ligne directe
De	À (inclus)	Tarif
0,01	50 000	3 %
50 000,01	250 000	9 %
Au-delà de 250 000		27 %

V. RÉFLEXIONS FINALES

La détention de titres de SCI translucides par une personne physique résidente belge soulève de nombreuses questions sur le plan fiscal. Les positions, parfois divergentes, tant au niveau administratif qu'au niveau jurisprudentiel, de la Belgique et de la France peuvent induire une certaine insécurité juridique.

Au travers de la présente contribution, l'objectif a été d'apporter une réponse à la plupart de ces sujets.

– *Revenus distribués par une SCI translucide à ses associés (personnes physiques résidentes belges)*

Si les associés résidents belges sont doublement imposés sur les revenus que leur distribue une SCI translucide, cette situation n'est pas inéluctable. Il est généralement possible d'aménager la situation pour éviter cette double imposition.

– *Vente des titres de SCI translucides par une personne physique résidente belge*

Il n'est pas exclu que les plus-values réalisées par une personne physique résidente belge lors de la cession à titre onéreux de titres de SCI translucides puissent être exonérées d'impôts tant en France qu'en Belgique.

– *Planification patrimoniale : transmission à titre gratuit de titres de SCI translucides*

Il est possible d'organiser le transfert de titres de SCI translucides entre deux résidents belges pour réduire significativement, voire, dans certains cas, éviter l'impôt dû lors de cette transmission.

Il convient de tenir compte de ces considérations fiscales pour structurer de manière optimale une nouvelle acquisition immobilière dans un contexte franco-belge ou pour, le cas échéant, réaménager utilement le mode de détention de son patrimoine immobilier français.

Notons que les développements qui précèdent devront être actualisées lorsque la nouvelle Convention, actuellement en cours de renégociation, entrera en vigueur. Cette Convention devrait, en principe, clarifier le traitement fiscal des revenus distribués par une SCI translucide à ses associés résidents belges ainsi que celui des plus-values réalisées par une personne physique résidente belge sur les titres de SCI translucides. Il convient également d'être attentif aux évolutions permanentes en la matière (loi de finances, jurisprudence, position de l'administration, etc.).

88. Art. 2.7.4.1.1 CFF.