

Décision anticipée n° 2012.311 du 04.12.2012

Constitution d'une fondation privée

Liquidation de la fondation

Droits de succession

Droits d'enregistrement

Impôts sur les revenus

Résumé

La constitution d'une fondation privée de droit belge par un habitant de la région de Bruxelles-Capitale donne lieu à la perception du droit de 7 % sur l'acte de constitution.

Les apports faits à cette fondation après sa constitution ne sont soumis au droit de donation que s'ils sont à enregistrer obligatoirement (immeubles), s'ils sont présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement ou si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport non enregistré (art. 7 du C. succ).

I. Objet de la demande

La demande porte sur les questions suivantes :

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

1. Le paiement du droit de donation prévu à l'article 140 du C. enr. exclut-il l'application de l'article 7 du C. succ. , en cas de décès du fondateur dans les trois ans de l'apport/donation à la fondation privée de droit belge ?
2. Les distributions faites par une fondation privée de droit belge (tant durant la vie du fondateur qu'après la mort de celui-ci) sont-elles soumises aux droits de donation et/ou de succession ?
3. Le droit de donation ou de succession est-il perçu lors de la liquidation de la fondation privée si la reprise des biens restants a lieu en faveur du fondateur ou de ses ayants droit ?

I.B. Quant aux impôts sur les revenus

4. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par le fondateur des biens subsistants dans la fondation constitue-t-elle un revenu imposable au sens de l'article 6, CIR92 ?
5. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par les ayants droit du fondateur des biens subsistants dans la fondation constitue-t-elle un revenu imposable au sens de l'article 6, CIR92 ?

II. Description des faits

II.A. Identité du demandeur

6. La présente demande est introduite au nom de Monsieur H, domicilié en Région bruxelloise.

7. Le demandeur réside en Région de Bruxelles-Capitale depuis plus de 5 ans.

II.B. Contexte familial

8. Le demandeur souhaite assurer le bien-être de sa sœur souffrante.

II.C. Opération projetée

9. Afin de réaliser l'objectif précité, le demandeur souhaite constituer une fondation privée de droit belge.

10. Concrètement, le demandeur apporterait une partie de son patrimoine à cette fondation privée lors de la constitution de celle-ci. L'apport initial serait d'un montant de EUR, sous forme de titres principalement et accessoirement en espèces (afin que la fondation soit en mesure de payer les frais de gestion inhérents à son fonctionnement).

11. En synthèse, on peut dire que le patrimoine de la fondation privée sera constitué par des apports d'espèces et de valeurs de portefeuille réalisés par le fondateur. Il en résulte que ce patrimoine sera exclusivement mobilier.

II.D. Caractéristiques de la fondation privée à constituer

12. La fondation privée portera la dénomination suivante : «...». Elle aura son siège au domicile du fondateur.

13. La fondation sera constituée pour une durée indéterminée mais sera liquidée lorsqu'elle aura affecté la totalité de son patrimoine à la réalisation de son but désintéressé.

14. De façon générale, cette fondation privée aura pour but désintéressé d'assurer une assistance aussi bien financière, matérielle, morale que médicale à la sœur du fondateur. Ce soutien pourra recouvrir tous les domaines et s'exercer au sens le plus large possible, directement ou indirectement, pour autant qu'il puisse entraîner des effets bénéfiques pour la bénéficiaire.

15. Un article de l'acte de constitution en projet indique certaines activités que la fondation privée pourra exercer en vue de réaliser son objectif. Ce sont :

- prendre en compte toutes dépenses pour assurer le meilleur logement et la meilleure assistance médicale et sociale pour la bénéficiaire ;

- la mise à disposition d'aide-ménagère dans le sens le plus large ;

- la prise en charge de tous frais médicaux non remboursés et la mise à disposition de matériel médical en cas de maladie ou d'accident ;

- la mise à disposition d'une infirmière à domicile, une assistance familiale, une dame de compagnie, aménagement du logement ou la mise à disposition d'un mobilier adapté ;

- l'hospitalisation dans un établissement gériatrique ou une maison de repos et la prise en charge des frais et charges y afférents ;

- organiser et pourvoir aux funérailles ;

- en général, supporter tous les frais d'entretien de la sœur du fondateur.

16. La fondation privée pourra exercer toutes activités pour améliorer les circonstances de vie de la bénéficiaire, ainsi que celles non mentionnées expressément dans les statuts.

17. La fondation privée pourra également accomplir tous les actes se rapportant directement ou indirectement à ses buts, notamment prendre toutes initiatives, susciter toutes collaborations, recueillir toutes libéralités ou tous prêts, en nature ou en espèces, organiser toutes opérations ou prendre toutes mesures susceptibles de contribuer à la réalisation de ses buts, dans le respect de la loi. Elle peut également acquérir ou posséder tous biens meubles et immeubles conformément à la législation en vigueur et exercer tous les droits de propriété ou autres droits réels.

18. La fondation privée financera directement ou indirectement (distribution à la bénéficiaire des fonds nécessaires aux projets qui sont agréés) les projets conformes à son objet social. La fondation privée n'aura pas d'activité commerciale et/ou industrielle. Elle se limitera à placer les fonds et titres apportés par le fondateur.

19. Lors de l'éventuelle liquidation de la fondation privée, le fondateur (ou s'il est décédé ses ayants droit) pourra reprendre une somme égale à la valeur des biens subsistant dans la fondation privée.

20. La fondation privée sera soumise à l'impôt des personnes morales et, conformément à l'article 148 du C. succ., elle sera soumise à la taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

21. La fondation privée aura une durée illimitée et sera active non seulement du vivant du fondateur mais également après le décès de celui-ci.

22. La fondation privée ne sera liquidée que lorsqu'elle aura affecté la totalité de son patrimoine à la réalisation de son but.

III. Motivation de la demande

III.A. Impôts sur les revenus

III.A.1. Imposition du fondateur en cas de dissolution de la fondation

23. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par le fondateur d'une somme (ou de biens) dont la valeur est égale à la valeur des biens apportés devra être considérée comme un remboursement de l'apport non imposable dans le chef du fondateur.

24. Si la somme (ou les biens) reprise excède la valeur des biens apportés, la partie excédentaire devra être considérée comme constituant des intérêts au sens des articles 17, § 1er, 2^o et 19, § 1er, CIR92.

III.A.2. Imposition des ayants droit du fondateur en cas de dissolution de la fondation après le décès du fondateur

25. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par les ayants droit du fondateur des sommes ou des biens subsistant dans la fondation privée, pour autant qu'elles aient été soumises aux droits de succession, ne sera pas imposable dans le chef des ayants droit du fondateur.

III.B. Droits d'enregistrement et de succession

III.B.1. Acte de constitution

26. Le demandeur estime que le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 7 du C. succ. en cas de décès du fondateur dans les trois ans de l'acte de constitution.

27. Le transfert initial des avoirs à la fondation sera soumis (en cas d'enregistrement) aux droits de donation (ce qui entraîne une exonération de droits de succession en application de l'article 8, § 6, 1^o du C. succ.).

28. Le financement direct ou indirect par la fondation, avant ou après le décès du fondateur, des projets qui seront agréés est exonéré d'impôts sur les revenus.

III.B.2. Apports ultérieurs a la fondation privée

29. L'article 7 du C. succ. n'est susceptible de s'appliquer que si l'apporteur décédait dans les trois ans de son apport et que cet apport n'a pas fait l'objet d'un enregistrement.

30. Par contre, si l'acte d'apport (en cas d'apport de meubles) a été présenté à l'enregistrement et a fait l'objet d'une perception au taux de 7 %, l'article 7 du C. succ. est hors de cause en cas de décès de l'apporteur dans les trois ans de son apport.

III.B.3. Distribution de la fondation privée a la bénéficiaire du vivant du fondateur

31. Le conseil d'administration de la fondation privée qui procède à la distribution n'a pas la qualité de donateur, étant dépourvu de la moindre intention libérale. En effectuant une distribution, ledit conseil d'administration se limite à exécuter une mission définie dans l'acte constitutif de la fondation privée. Il ne peut être question de droits de donation.

III.B.4. Distribution de la fondation privée a la bénéficiaire après le décès du fondateur

32. L'application de l'article 7 du C. succ. ne se pose pas quant aux biens meubles apportés dans l'acte constitutif de la fondation privée. En effet, ce dernier est un acte notarié qui donne lieu à la perception du droit de 7 %.

33. De même, l'application de l'article 7 du C. succ. ne se pose pas davantage pour les apports qui ont lieu après la constitution de la fondation privée dès qu'ils ont lieu par acte authentique passé devant notaire belge. Le droit de 7 % y sera perçu.

34. L'article 7 du C. succ. ne sera pas non plus d'application si des apports à la fondation privée avaient lieu via d'autres techniques à savoir le don manuel, la donation devant notaire à l'étranger ou la donation indirecte par virement bancaire pour autant que le donateur décède plus de trois ans après cette donation.

35. Enfin, l'article 8 du C. succ. n'est pas applicable. La situation présente ne rentre pas dans le champ d'application de cet article puisque celui-ci exige en effet que la stipulation soit renfermée dans un contrat. Or, les droits de la bénéficiaire de la fondation privée résultent d'un acte juridique unilatéral et non d'un contrat. En outre, ledit article 8 instaure une fiction et doit dès lors être interprété restrictivement.

III.B.5. Dissolution de la fondation privée et droit de reprise du fondateur

36. L'article 28, 6^o de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations stipule : « *les statuts peuvent prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droit pourront reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens mêmes que le fondateur a affecté à la réalisation de ce but* ».

37. Si le fondateur est en vie au moment de la dissolution, les sommes ou biens vont réintégrer son patrimoine en vertu de ce droit de reprise. Le retour des biens dans le chef du fondateur ne relève pas d'un contrat de donation mais trouve sa source dans une disposition légale et en outre dans une

stipulation statutaire. Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise. Au décès du fondateur, ces sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront inclus dans l'assiette de l'impôt successoral (art.1 du C. succ.), sauf s'il en a disposé entre-temps.

38. Si la dissolution intervient après le décès du fondateur, les sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront attribués à ses ayants droit. Cette attribution ne relève pas non plus d'un contrat de donation mais découle d'une disposition légale et d'une stipulation statutaire. Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise. Toutefois, ce droit de reprise par les ayants droit rendra applicable l'article 37, 2° du C. succ. (introduction d'une nouvelle déclaration de succession suite à la survenance d'une condition qui a eu pour effet d'augmenter l'actif). Les héritiers du fondateur seront donc soumis aux droits de succession sur les biens recueillis.

IV. Décision

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

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

39. Le demandeur réside actuellement en Région de Bruxelles-Capitale, depuis plus de cinq ans. Conformément à l'article 5, § 2 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, le droit applicable à l'opération projetée est le droit de la Région de Bruxelles-Capitale.

IV.A.1. Perception sur l'acte de constitution

40. Sur l'acte notarié constitutif de la fondation privée, le droit de 7 % sera perçu (article 131, § 2, 2° du C. enr. bruxellois). Le patrimoine de la fondation privée devant être composé exclusivement de meubles.

41. Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 7 du C. succ., en cas de décès du fondateur dans les trois ans de l'acte de constitution.

42. Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 8 du C. succ. (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

IV.A.2. Perception sur les apports faits après la constitution de la fondation privée

43. Ces apports ne sont soumis au droit de donation que :

- s'ils sont à enregistrer obligatoirement (immeubles) ;
- s'ils sont présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement ;
- si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport non enregistré (article 7 du C. succ.).

44. Ainsi, l'article 7 du C. succ. n'est susceptible de s'appliquer que si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport et que cet apport n'a pas fait l'objet d'un enregistrement.

45. Au contraire, si l'acte d'apport a été présenté à l'enregistrement et a fait l'objet d'une perception au taux de 7 %, l'article 7 du C. succ est hors de cause en cas de décès de l'apporteur dans les trois ans de son apport.

46. Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 8 du C. succ. (art. 8, § 6, 1^o C. succ.).

IV.A.3. Perception sur les distributions (faites à la bénéficiaire) du vivant du fondateur

47. Le conseil d'administration de la fondation privée qui procède à la distribution n'a pas la qualité de donateur, étant dépourvu de la moindre intention libérale. En effectuant une distribution, ledit conseil d'administration se limite à exécuter une mission définie dans l'acte constitutif de la fondation privée. Il ne peut être question de droits de donation.

IV.A.4. Perception sur les distributions (faites à la bénéficiaire) après le décès du fondateur

48. L'application de l'article 7 du C. succ. ne se pose pas quant aux biens apportés dans l'acte constitutif de la fondation privée. En effet, ce dernier est un acte notarié qui donne lieu à la perception du droit de 7 %.

49. L'application de l'article 7 du C. succ. ne se pose pas davantage pour les apports qui ont lieu après la constitution de la fondation privée dès qu'ils ont lieu par acte authentique. Le droit de 7 % y sera perçu.

50. L'article 7 du C. succ. sera d'application si des apports à la fondation privée ont lieu via d'autres techniques que l'acte notarié à savoir le don manuel ou la donation indirecte par virement bancaire. Encore faut-il que l'apporteur décède dans les trois ans de l'apport.

51. L'article 8 du C. succ. est hors de cause. Celui-ci exige en effet que la stipulation soit renfermée dans un contrat. Or, les droits du/des bénéficiaire(s) d'une fondation privée résultent d'un acte juridique unilatéral et non d'un contrat. En outre, ledit article 8 instaure une fiction et doit être interprété restrictivement.

IV.A.5. Perception sur la dissolution de la fondation avec droit de reprise

52. L'article 28, 6^o de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations stipule : « *les statuts peuvent prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droits pourront reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens mêmes que le fondateur a affecté à la réalisation de ce but* ».

53. Si le fondateur est en vie au moment de la dissolution, les sommes ou biens vont réintégrer son patrimoine en vertu de ce droit de reprise. Le retour des biens dans le chef du fondateur ne relève pas d'un contrat de donation mais trouve sa source dans une disposition légale et en outre dans une stipulation statutaire (la loi précitée permet mais n'oblige pas). Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise.

54. Au décès du fondateur, ces sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront inclus dans l'assiette de l'impôt successoral (art. 1 du C. succ.), sauf s'il en a disposé entre-temps.

55. Si la dissolution intervient après le décès du fondateur, les sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront attribués à ses ayants droit. Cette attribution ne relève pas non plus d'un contrat de donation mais découle d'une disposition légale et d'une stipulation statutaire. Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise. Toutefois, ce droit de reprise par les ayants droit rendra applicable l'article 37, 2^o du C. succ. (nouvelle déclaration car l'arrivée d'une condition a eu pour effet d'augmenter l'actif). Les héritiers du fondateur seront donc soumis au droit de succession sur les biens recueillis.

IV.B. Quant aux impôts sur les revenus

IV.B.1. Imposition de la reprise par le fondateur en cas de dissolution de la fondation

56. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par le fondateur d'une somme (ou de biens) dont la valeur est égale à la valeur des biens apportés devra être considérée comme un remboursement de l'apport non imposable dans le chef du fondateur. Sur ce point, il est entendu que la valeur des biens apportés correspond à la valeur de ceux-ci au jour où ils ont été apportés à la fondation.

57. Par contre, si la somme (ou les biens) reprise est supérieure à la valeur des biens apportés, la partie excédentaire devra être considérée comme constituant des intérêts au sens des articles 17, § 1er, 2° et 19, § 1er, CIR92.

IV.B.2. Imposition de la reprise par les ayants droit du fondateur en cas de dissolution de la fondation après le décès du fondateur

58. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par les ayants droit des sommes ou des biens subsistant dans la fondation privée, pour autant qu'elle ait été soumise aux droits de succession, ne sera pas imposable dans le chef des ayants droit du fondateur.

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

59. La constitution d'une fondation privée de droit belge par le demandeur selon les modalités prévues dans la demande donne lieu au régime fiscal prévu aux numéros 40 à 55 (quant aux droits d'enregistrement et aux droits de succession) et aux numéros 56 à 58 (quant aux impôts sur les revenus).

60. La présente décision anticipée ne vaut que pour autant que le demandeur soit habitant du Royaume et réside en Région de Bruxelles-Capitale.