

Décision anticipée n° 2011.275 du 29.11.2011

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 une habitante 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 :

1. QUANT AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

1. Le paiement du droit de donation prévu à l'article 140 du C. enreg. va-t-il exclure l'application éventuelle de l'article 7 du C. succ. , en cas de décès de la fondatrice dans les 3 ans de l'apport/donation à la fondation privée ?
2. Les distributions faites par la fondation privée (tant durant la vie de la fondatrice qu'après la mort de celle-ci) sont-elles soumises au droit de donation ?
3. Le droit de donation ou de succession sera-t-il perçu lors de la liquidation de la fondation privée plus particulièrement si la reprise des biens restants a lieu en faveur de la fondatrice ou de ses ayants droits ?

2. QUANT AUX impôts sur les revenus

4. Les distributions de la fondation faites aux bénéficiaires, du vivant ou après le décès de la fondatrice, constituent-elles dans leur chef des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1^{er} du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « CIR92 »)? Plus généralement, ces distributions doivent-elles être considérées comme constitutives d'un revenu imposable au sens de l'article 6, CIR92 ?
5. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par la fondatrice des biens subsistants dans la fondation constitue-t-elle un revenu imposable au sens de l'article 6, CIR92 ?
6. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par les ayants-droit de la fondatrice des biens subsistants dans la fondation constitue-t-elle un revenu imposable au sens de l'article 6, CIR92 ?

II. Description des faits

1. Identité du demandeur

7. La demanderesse réside en Région de Bruxelles-Capitale depuis plus de 5 ans.

2. Contexte familial

8. La demanderesse a deux sœurs. L'une a quatre enfants (neveux de la demanderesse) dont l'âge varie entre 30 et 42 ans. Ces derniers ont eux-mêmes des enfants (petits-neveux de la demanderesse) actuellement mineurs.

9. La demanderesse souhaite assurer le bien-être et l'éducation à long terme de ses petits-neveux et de leur descendance ainsi que le bien-être de sa filleule.

3. Opération projetée

10. Afin de réaliser l'objectif précité, la demanderesse souhaiterait constituer une fondation privée de droit belge.

11. Concrètement, la demanderesse apporterait une partie de son patrimoine à cette fondation privée : soit lors de la constitution de ladite fondation, soit ultérieurement via des dons manuels.

4. Caractéristiques de la fondation privée à constituer

12. De façon générale, la fondation privée aura pour but d'assurer le bien-être et l'éducation de certaines personnes. Par rapport à la fondatrice, il s'agit :

- des petits-neveux (et leur descendance);

- ainsi que de la filleule.

13. La fondation privée devra développer ses effets du vivant de la fondatrice/demanderesse mais également après le décès de celle-ci.

14. La fondation privée financera directement (cours, stages, voyages,...) ou indirectement (distribution aux bénéficiaires des fonds nécessaires aux projets qui sont agréés) les projets conformes à son objet social.

15. La fondation privée devra également permettre la réalisation des éventuels projets artistiques, scientifiques ou professionnels initiés par les personnes que la fondatrice/demanderesse entend protéger.

16. Le patrimoine de la fondation privée sera constitué par des apports de fonds et de valeurs de portefeuille réalisés par la fondatrice/demanderesse. Il en résulte que ce patrimoine sera exclusivement mobilier.

17. La fondation privée aura une durée illimitée. Elle sera liquidée soit lorsqu'elle aura affecté la totalité de son patrimoine à la réalisation de son but, soit lorsque les bénéficiaires seront décédés.

18. Lors de l'éventuelle liquidation de la fondation privée, la fondatrice (ou si elle est décédée ses ayants droits) pourra reprendre une somme égale à la valeur des biens subsistant dans la fondation privée.

19. Conformément à l'article 148 du C. succ., la fondation privée sera soumise à la taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

20. La fondation privée n'aura pas d'activité commerciale et/ou industrielle. Elle se limitera à placer les fonds et titres apportés par la fondatrice/demanderesse. La fondation privée sera soumise à l'impôt des personnes morales.

III. Décision

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

1. QUANT AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

21. La demanderesse 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.

I. PERCEPTION SUR L'ACTE DE CONSTITUTION

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

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

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

II. PERCEPTION SUR LES APPORTS FAITS APRES LA CONSTITUTION DE LA FONDATION PRIVE

25. 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.).

26. 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.

27. 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.

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

III. PERCEPTION SUR LES DISTRIBUTIONS (FAITES AUX BENEFICIAIRES) DU VIVANT DE LA FONDATRICE

29. 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. PERCEPTION SUR LES DISTRIBUTIONS (FAITES AUX BENEFICIAIRES) APRES LE DECES DE LA FONDATRICE

30. 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 %.

31. 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.

32. 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.

33. 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 des bénéficiaires 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.

V. PERCEPTION SUR LA DISSOLUTION DE LA FONDATION AVEC DROIT DE REPRISE

34. L'article 28, 6° 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* ».

35. Si la fondatrice 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 de la fondatrice 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.

36. Au décès de la fondatrice, 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 si elle en a disposé entre-temps.

37. Si la dissolution intervient après le décès de la fondatrice, 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. (nouvelle déclaration car l'arrivée d'une condition a eu pour effet d'augmenter l'actif). Les héritiers de la fondatrice seront donc soumis au droit de succession sur les biens recueillis.

A. Quant aux impôts sur les revenus

I. Imposition SUR LES DISTRIBUTIONS (FAITES AUX BENEFICIAIRES) DU VIVANT ou après le deces DE LA FONDATRICE

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

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

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

II. Imposition de la reprise par la fondatrice en cas de DISSOLUTION DE LA FONDATION

41. En cas de dissolution de la fondation, la reprise par la fondatrice 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 de la fondatrice. Sur ce point, il est entendu

que la valeur des biens apportés correspond à la valeur de ceux-ci au jour où ils-ci ont été apportés à la fondation.

42. 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, § 1^{er}, 2^o et 19, § 1^{er}, CIR92.

III. IMPOSITION DE LA REPRISE PAR LES AYANTS-DROIT DE LA FONDATRICE EN CAS DE DISSOLUTION DE LA FONDATION APRÈS LE DÉCÈS DE LA FONDATRICE

43. 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 de la fondatrice.

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

44. La constitution d'une fondation privée de droit belge par la demanderesse, selon les modalités prévues dans la demande donne lieu au régime fiscal prévu aux numéros 21 à 37 (quant aux droits d'enregistrement et aux droits de succession) et aux numéros 38 à 43 (quant aux impôts sur les revenus).

45. La présente décision anticipée ne vaut que pour autant que la demanderesse soit habitante du royaume et réside en Région de Bruxelles-Capitale.