

UN DEUXIÈME RULING EN MATIÈRE DE FONDATION PRIVÉE DE DROIT BELGE

Nicolas Geelhand de Merxem*

I. INTRODUCTION

1. Il y a peu de temps, le régime *fi scal* d'une fondation privée de droit belge a été précisé par le Service des décisions anticipées (ci-après dénommé le « SDA ») dans une **décision anticipée**. Ce ruling a été publié et commenté.¹ Récemment un second ruling a été publié.²³ Ce second ruling (ci-après dénommé « **ruling** ») en matière de fondation privée contient des arguments et des termes quasi identiques à ceux du premier ruling. Il est cependant utile d'y revenir pour le soumettre à des considérations critiques.

II. LES FAITS

2. Tout comme dans le premier ruling, il s'agissait d'une **fondation constituée par un habitant de la Région de Bruxelles-Capitale** (ruling, n^{os} 6 et 7).⁴

Le demandeur du ruling souhaitait constituer une fondation privée de droit belge dont le but désintéressé était d'assurer le bien-être de sa sœur souffrante. En particulier, il désirait

* Avocat Huber et Crommen, Prof. UAntwerpen et Prof. invité à l'ULB/VUB (postgraduat en estate planning).

¹ Décision anticipée n° 2011.275 du 29 novembre 2011, publiée sur *fi sconet* et *Rec.gén.enr.not.* 2012, n° 26.376, p. 176 ; voyez à ce sujet : A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 1-5 ; A. van Zantbeek et P. Poppe, "Uitkering uit een Belgische private stichting ; artikel 8 W.Succ. niet van toepassing", *Successierechten* 2012, livr. 6, 1-6 ; M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén.enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 142-148 ; H. Casier, "Registratie- en successierechten en de private stichting : de Rulingcommissie spreekt zich uit", *Registratierechten* 2012, livr. 2, 9-12 ; voyez également M. Petit, "Fondation privée belge – Actualité", *Droits de succession* 2013, livr. 1, 7-11.

² Décision anticipée n° 2012.311 du 4 décembre 2012, publiée sur *fi sconet*.

³ Il existe également une décision anticipée similaire en matière de fondation des Antilles (Stichting Particulier Fonds), dont le texte n'a cependant pas été publié jusqu'à ce jour (R. Deblauwe et A. Biesmans, "Ruling over uitkering uit een NA SPF : geen successierechten", *Successierechten* 2013, livr. 1, 4-6). Compte tenu du fait que le texte original n'a pas encore été publié, nous n'en tiendrons pas compte.

⁴ Comme le fondateur y habitait depuis plus de cinq ans, le droit d'enregistrement et le droit de succession bruxellois étaient applicables (ruling n° 39). Le ruling précise en outre (n° 60) que la présente décision anticipée ne vaut que pour autant que le demandeur soit habitant du Royaume et réside en Région de Bruxelles-Capitale.

assurer une assistance aussi bien financière, matérielle, morale que médicale. Ce soutien pourrait 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 (ruling, nos 8 et 14).⁵

Le fondateur financerait l'opération en apportant une partie de son patrimoine (espèces et valeurs de portefeuille réalisés par le fondateur, donc des biens meubles) à cette fondation privée lors de la constitution de celle-ci (ruling, nos 10-11).

La fondation serait constituée pour une durée indéterminée. Elle serait active non seulement du vivant du fondateur, mais également après le décès de celui-ci. Elle serait liquidée lorsqu'elle aurait affecté la totalité de son patrimoine à la réalisation de son but désintéressé (ruling, nos 13, 21 et 22).

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

III. LA DEMANDE

3. Tout comme dans le premier ruling, la demande concernait le **régime fiscal quant aux droits d'enregistrement et de succession** et quant aux impôts sur les revenus.

IV. LA DÉCISION ANTICIPÉE

4. Nous étudierons uniquement les aspects de **droits d'enregistrement et de droits de succession**. Nous ne traiterons que de la fondation *inter vivos*.

Dans le cadre du ruling seuls les **biens mobiliers** sont pris en compte. Nous traiterons également de l'apport et de la distribution de **biens immobiliers**.

On peut distinguer **quatre causes de taxation indirecte** possibles en matière de fondation privée : l'apport de biens à la fondation (B), la détention d'avoirs par la fondation⁶, la

⁵ L'acte de constitution en projet indiquait précisément certaines activités que la fondation pourrait exercer en vue de réaliser son objectif (ruling n° 15) :

- 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 soeur du fondateur.

Voyez également les n^{os} 16, 17 et 18 du ruling.

⁶ La fondation est soumise à la taxe compensatoire des droits de succession (art. 147-160 C.Succ.brux.). Comme le SDA n'a pas été appelé à s'exprimer sur l'application de la taxe compensatoire des droits de distribution faite par la fondation (C) et la reprise de la valeur des biens ou des biens apportés à la fondation à la dissolution de celle-ci (D). Enfi n il faut encore tenir compte d'une application éventuelle de la disposition anti-abus (E). Il y a lieu cependant de d'abord préciser le droit applicable (A).

A. LE DROIT APPLICABLE

5. Lors de la demande, le fondateur était résident belge et avait depuis **plus de cinq ans son domicile dans la Région de Bruxelles-Capitale**. Le SDA en déduit que le droit applicable à l'opération projetée est d'une part le droit belge (solution implicite) et d'autre part (pour le droit d'enregistrement et le droit de succession – ces matières étant régionalisées) le droit de la Région de Bruxelles-Capitale (solution explicite). Le SDA se fonde sur l'article 5, § 2 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au fi nancement des Communautés et des Régions⁷ (ruling, n^o 39).

6. Il faut cependant préciser. Sont en jeu dans le cas présent les droits de donation et les droits de succession.

D'une part, pour les **droits de succession**, le droit belge ne sera applicable que si, au jour du décès, le demandeur sera un habitant du Royaume (art. 1 C.Succ.).

D'autre part, l'article 5, § 2 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 contient **deux critères de localisation** : un pour les droits de donation et un pour les droits de succession. Le premier tient compte du domicile fi scal au moment de la donation⁸ (8^o), le second tient compte du domicile fi scal au moment du décès (4^o). L'affi rmation du SDA n'est donc valable que pour autant qu'il résulte de l'application des deux critères que le droit bruxellois sera applicable lors de chaque opération. Concrètement cela veut dire que le demandeur devra avoir gardé son domicile fi scal en Région de Bruxelles-Capitale jusqu'à chaque opération (apport, distribution) et jusqu'à son décès, ou du moins le plus souvent pendant les cinq années précédant chaque opération et précédant le décès. Cela ne peut être qu'une supposition. C'est donc à bon droit, mais un peu trop succinctement, que le ruling décrète, *in fi ne*, que la « *décision anticipée ne vaut que pour autant que le demandeur soit habitant du Royaume et réside en Région de Bruxelles capitale* » (ruling n^o 60).

B. L'APPORT DE BIENS À LA FONDATION⁹

7. En matière d'apport il y a lieu de faire, comme le fait justement le ruling, une **diff érence entre l'apport initial, c'est-à-dire lors de la constitution de la fondation, et l'apport en cours**

- succession, nous n'en parlerons pas, sauf pour en tenir compte lors de notre évaluation de la technique de la fondation.
- ⁷ Modifiée par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refi nancement des communautés et extension des compétences fi scales des régions (M.B., 3 août 2001).
- ⁸ Il serait plus exact de parler du “*moment où les droits de donation sont exigibles*”, soit l’acte notarié belge de donation, soit la présentation spontanée de l’acte (non notarié belge) à l’enregistrement.
- ⁹ Le ruling parle de “*perception sur l’acte de constitution de la fondation*” (ruling, n° 40 et en-tête). L’acte de constitution d’une fondation privée ne peut cependant jamais, en tant que tel, faire l’objet d’une perception **d’existence de la fondation**. Les règles fi scales ne sont pas nécessairement les mêmes dans les deux cas.

1. *L’apport initial lors de la constitution*

8. Lorsque l’apport est eff ectué lors de la constitution de la fondation, il doit **nécessairement se faire par acte notarié**, car la fondation doit impérativement être constituée par acte authentique (art. 27, al. 3 de la loi sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations – ci-après dénommée la « **loi** »). La loi ne stipule cependant pas que cet acte doit être un acte authentique (notarié) « belge ». Par conséquent la constitution pourrait, *a contrario*, être faite par un acte notarié (y compris un testament¹⁰) reçu par un notaire étranger.¹¹ Cela a une importance en matière de taxation indirecte, les régimes n’étant pas les mêmes. Le ruling ne fait pas cette distinction.

a. Acte notarié belge

9. Lorsque la fondation est constituée par acte notarié belge, l’acte doit **obligatoirement être enregistré en Belgique** (art. 19, al. 1, 1° et 2 C.Enr.). Les droits d’enregistrement sont immédiatement exigibles sur l’apport si cet apport est soumis aux droits d’enregistrement.

Quant au **tarif**, le ruling précise que l’art. 131, § 2, 2° C.Enr.brux. est applicable et qu’il prévoit un **tarif de 7 %** puisque les apports ne concernent que des biens meubles (ruling, n° 40). Ce tarif est applicable entre toutes personnes autres que parents en ligne directe d’une part et époux et cohabitants (légaux) d’autre part.

10. Dans la doctrine on fait cependant remarquer, à juste titre, que l’application de l’art. 131, § 2 C.Enr.brux. n’est pas si évidente que cela. D’une part, il y est explicitement question de « **donation** » et non pas d’« **apport à titre gratuit** », comme c’est le cas dans l’article 140, alinéa 1^{er}, 2° C.Enr.brux. pour les immeubles. D’autre part, celui qui fait un apport à une fondation n’a pas toujours (pratiquement jamais) l’intention de gratifi er la fondation en tant que telle, *animus donandi*.¹²

Puisque l’art. 131, § 2 C.Enr.brux. exige un *animus donandi* et que l’apport à titre gratuit n’est taxé que quant aux biens immobiliers (art. 140, alinéa 1^{er}, 2° C.Enr.brux.), on pourrait soutenir que l’apport à titre gratuit de biens mobiliers dans une fondation n’est soumis à

d'un droit de succession ou d'un droit d'enregistrement proportionnel ou droit fixe spécifique. Dès lors il vaut mieux parler de "perception lors de l'apport de biens à la fondation à la constitution de celle-ci".

¹⁰ Jusqu'à il y a peu de temps, le testament hollandais était un outil utile, car, contrairement au testament notarié belge, il ne devait pas être écrit de la main du notaire ; récemment cette obligation a également été supprimée en droit belge ; le notaire belge peut dès lors préparer le testament notarié (comprenant les statuts de la fondation *in extenso*) au moyen d'un ordinateur. Par contre, le testateur devra encore toujours le dicter au notaire.

¹¹ La seule raison d'en douter est que le législateur a imposé au notaire deux obligations, entre autre l'obligation de "vérifier et attester le respect des dispositions prévues par le présent titre" (art. 27, al. 3 *in fine* de la loi). Cela suppose l'intervention d'un notaire qui connaît la loi. D'autre part, il semble difficile, sinon impossible, pour le législateur belge d'imposer des obligations aux notaires étrangers.

¹² Voyez p.e. B. Sarteau, "Les fondations privées", *Rev.not.b.* 2003, 21 (le notaire doit vérifier "la qualification de l'affectation, suivant que le fondateur agisse avec, ou non, *animus donandi*") et surtout *ibid.*, 43-45.

l'application d'aucun de ces deux articles. A défaut de texte spécifique que pour l'apport à titre gratuit de biens mobiliers on pourrait prétendre que cet apport n'est soumis qu'au droit fixe général de 50 euros.¹

11. Pour l'apport de biens immobiliers – le *ruling* n'en parle pas – la règle est indiscutable. L'art. 140 al. 1, 2° C.Enr.brux. prévoit un **tarif de 7 %** pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, de biens immeubles faites aux fondations privées.

Cette règle ne vaut cependant que pour les biens immobiliers situés en Belgique. En effet, « *les conventions² translatives ou déclaratives (...) ayant pour objet des immeubles situés en pays étranger* » sont exemptés du droit proportionnel et soumis au droit fixe général » (art. 159, 7° C.Enr.brux.).

12. Pour la **Flandre** l'art. 140, al. 1, 2° C.enr.fl. prévoit un tarif de 7 % pour les donations, y compris les apports à titre gratuit (*sec*), donc autant pour les biens mobiliers que pour les biens immobiliers. On a écrit que ce tarif n'était applicable qu'aux biens immobiliers, l'apport de biens mobiliers étant régi par l'art. 131, § 2 C.enr.fl.³ C'est encore une fois oublier que l'art. 131, § 2 C.enr.fl. ne vise que les donations et non pas les apports à titre gratuit.

Pour la **Wallonie** le tarif est également de 7 % pour les donations, y compris les apports à titre gratuit (*sec*), donc autant pour les biens mobiliers que pour les biens immobiliers (art. 140, al. 1, 2° C.enr.wall.). Cependant ce tarif n'est applicable que pour autant que la fondation privée remplisse certaines conditions. Entre autres, la fondation doit poursuivre, à titre principal et dans

¹ Voyez, dans ce sens et plus amplement, H. Casier, "Registratie- en successierechten en de private stichting : de Rulingcommissie spreekt zich uit", *Registratierechten* 2012, livr. 2, 11 ; comp. A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 3 qui n'y voient pas de problème ; *contra* : E. Spruyt, « Regionale schenkingsrechten », in F. Werdefroy, *Registratierechten 2008-09*, III, Mechelen, Wolters Kluwer, 2009, n° 414*quater*, p. 2085, qui estime que le tarif de 7 % de l'art. 140, alinéa 1^{er}, 2° C.Enr.brux. est applicable à tout apport, tant pour les biens mobiliers que pour les biens immobiliers.

² On pourrait prétendre que dans le cas présent il ne s'agit pas d'une convention mais d'un acte unilatéral.

³ Voyez p.e. N. Geelhand, "Fiscale aspecten van het patrimonial familierecht. De nieuwe Vlaamse schenkingsrechten", in *Rechtskroniek voor het notariaat*, 5, Brugge, die Keure, 2004, n° 45, p. 212 et les références citées.

un but désintéressé, des objectifs de nature environnementale, philanthropique, philosophique, religieuse, scientifique, artistique, pédagogique, culturelle, sportive, politique, syndicale, professionnelle, humanitaire, patriotique ou civique, d'enseignement, de soins aux personnes ou aux animaux, d'assistance sociale ou d'encadrement des personnes, au moment de la donation.

13. Lorsque des droits de donation sont dus lors de l'apport (lors de la constitution) sur base de l'article 132, § 2, 2° C.Enr.brux., aucun droit de succession ne pourra être perçu au décès du fondateur, même si celui-ci venait à décéder moins de trois ans après avoir fait l'apport (lors de la constitution) (art. 7 *a contrario* C.Succ.brux.). Le ruling – qui accepte l'application de l'art. 132, § 2, 2° C.Enr.brux. – stipule dès lors à juste titre 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* » (ruling, n° 41). Même la prise en compte de la donation pour le calcul des droits de succession est exclue (art. 66bis, al. 2 C.Succ.brux.). Lors du décès il sera dès lors fait totalement abstraction de cette donation. Il en va de même pour les donations/ apports à titre gratuit des biens meubles lors de la constitution en Flandre et en Wallonie. La libéralité a, dans ces cas également, été assujettie au droit d'enregistrement (art. 140, al. 1, 2° C.enr. fl. et wall. jo. art. 7 C.succ.).

14. Pour l'apport de biens immobiliers (qui ne peut être qualifié de donation et qui est) fait dans les trois ans avant le décès, la question se pose si l'art. 66bis C.Succ.brux. est applicable. On peut en douter, car cette disposition ne concerne que les « donations » et non pas les « apports à titres gratuits » visés par l'art. 140, alinéa 1^{er}, 2° C.Enr.brux. De plus, ces « apports » n'ont pas d'influence sur la progressivité, puisque les tarifs en droits de succession ne sont pas progressifs. Dans la doctrine on estime que l'art. 66bis C.Succ. ne vise pas les donations faites à des personnes morales visées à l'article 59 C.Succ.⁴

15. La décision anticipée, qui applique l'art. 132, § 2, 2° C.Enr.brux. à l'apport de biens meubles, précise que « *le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 8 C.succ. (art. 8, § 6, 1° C.Succ.)* » (ruling n° 42).⁵ Nous ne comprenons pas cette affirmation. Il faut distinguer l'apport de la distribution. Ici, il s'agit de l'apport dans la fondation. Il nous semble que l'art. 8, al. 1 C.Succ.brux. en tant que tel ne sera pas applicable « tout court » aux apports ; en effet, l'apport en tant que tel ne constitue jamais une stipulation pour autrui, seul cas visé par l'art. 8, al. 1 C.succ.brux. Autrement dit, l'art. 8 C.Succ.brux. ne peut concerner que la « distribution » par la fondation.

b. Acte notarié étranger

⁴ J. Decuyper et J. Ruyssveldt, *Successierechten 2012-13*, I, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, n° 1296, p. 1122 ; comp. A. Mayeur, *Droits de succession 2009*, II, Waterloo, Kluwer, 2009, n° 2786, p. 1100, qui précise que, pour ce faire, la fondation doit au moment du décès répondre aux conditions de l'art. 59 C. Succ.

⁵ Voyez également M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén.enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 144, sub 2.2, B).

16. Lorsque la fondation est constituée par acte notarié étranger, **l'acte doit obligatoirement être enregistré en Belgique** lorsque l'acte est translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique (art. 19, al. 1, 2° C.Enr.brux.). C'est le cas pour l'apport (que ce soit une donation ou un apport à titre gratuit), de biens immeubles situés en Belgique fait à une fondation privée. Dans ce cas, l'art. 140, alinéa 1er, 2° C.Enr.brux. est applicable ; le **tarif est 7 %**. Il en va de même pour le régime wallon et le régime fl amand. Pour le régime wallon, ce tarif implique que certaines conditions soient remplies.⁶

17. L'acte ne doit pas obligatoirement être enregistré en Belgique lorsque l'acte n'est pas translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique (art. 19, al. 1, 2° *a contrario* C.Enr.). Ainsi la constitution d'une fondation par acte notarié hollandais avec un apport de biens mobiliers⁷, n'entraîne pas l'obligation d'enregistrement en Belgique. Par conséquent, aucun droit d'enregistrement n'est dû en Belgique. Le fondateur peut cependant spontanément présenter une copie conforme de l'acte hollandais de constitution de la fondation à l'enregistrement en Belgique. Dans ce cas, selon le *ruling* (n° 40 par analogie), des droits d'enregistrement au **tarif de 7 %** sont exigibles au moment de cette présentation en vertu de l'art. 131, § 2, 2° C.Enr. brux. (*supra*, n° 9 e.s.). Il en va de même pour le régime wallon et le régime fl amand. Pour le régime wallon, ce tarif implique que certaines conditions soient remplies.⁸

18. Si l'acte de constitution (et d'apport) est enregistré en Belgique, des droits de donation sont dus, et aucun droit de succession ne pourra être perçu sur cet apport au décès du fondateur, même s'il venait à décéder moins de trois ans après avoir fait l'apport (constitution) (art. 7 *a contrario* C.Succ.brux.) (*ruling*, n° 41 par analogie) (*supra*, n° 13).

Si l'acte de constitution (et d'apport) n'est pas enregistré en Belgique, aucun droit de donation belge n'est dû, mais des droits de succession seront perçus au décès du fondateur, s'il venait à décéder moins de trois ans après avoir fait l'apport (constitution) (art. 7 C.Succ.brux.). Dans ce cas, le tarif sera de 25 % ou de 12,5 % en vertu de l'art. 59, 2° et 3° C.Succ.brux.⁹ (*ruling*, n° 44 par analogie) (*infra*, n° 23). Il en va de même en Flandre, où le tarif est de 8,8 %. C'est également le cas en Wallonie, où le tarif est de 7 %, mais moyennant le respect de certaines conditions.¹⁰

2. L'apport en cours d'existence de la fondation

19. L'apport de biens mobiliers à une fondation pendant l'existence de celle-ci (après la constitution de la fondation privée) ne doit pas obligatoirement être effectué par acte notarié (art. 30, § 1 *a contrario* de la loi). Il faut donc s'en rapporter aux principes généraux des droits

⁶ *Supra*, n° 12.

⁷ Il en va de même pour les biens immobiliers situés à l'étranger.

⁸ *Supra*, n° 12.

⁹ Le tarif est de 12,5 % lorsque la fondation a obtenu l'agrément fédéral visé aux articles 104 et 110 du Code des impôts sur les revenus.

¹⁰ *Supra*, n° 12.

d'enregistrement. Soit il y a soumission aux droits d'enregistrement belges, soit il n'y pas soumission au droits d'enregistrement belges.

a. Soumission aux droits d'enregistrement belges

20. Il y a soumission aux droits d'enregistrement belges lorsque :

- l'apport a été fait par acte notarié belge (art. 19, al. 1^{er}, 1^o et al. 2^{ème} C.Enr.brux.), quelle que soit la nature des biens apportés (mobiliers ou immobiliers) ; le ruling (n° 43) ne mentionne pas cette hypothèse pourtant évidente ;
- l'apport constitue un acte translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique (art. 19, al. 1^{er}, 2^o C.Enr.brux.) (ruling, n° 43) ;
- tout autre acte contenant l'apport est présenté volontairement à la formalité de l'enregistrement (ruling, n° 43).¹¹

S'il y a soumission aux droits d'enregistrement belges, les règles précisées ci-dessus n^{os} 9 à 15 sont applicables (ruling, n^{os} 45 et 46). Nous y renvoyons le lecteur.

b. Non-soumission aux droits d'enregistrement belges

21. Il n'y a pas soumission aux droits d'enregistrement belges lorsque l'apport a été fait par don manuel, donation indirecte (virement de compte à compte) ou donation par notaire étranger, lorsque l'acte n'est pas translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique (art. 19, al. 1, 2^o *a contrario* C.Enr.), et lorsque le pacte adjoint ou la copie conforme de l'acte notarié étranger n'a pas été présenté volontairement à l'enregistrement belge.¹² Dans ce cas, les règles stipulées ci-dessus n° 18 sont applicables.

22. Le ruling stipule à cet égard que « *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* » (n° 44). Cela n'est pas évident. La raison est la même que celle indiquée dans le cadre de l'application présumée de l'article 132, § 2, 2^o C.Enr.brux. (*supra*, n^{os} 9-10).

En eff et, un apport n'est pas nécessairement une donation. Il peut également être un apport à titre gratuit. Par contre, l'art. 7 C.Succ. brux. ne concerne que les donations dans le sens strict du terme. Il est vrai que l'art. 7 C.Succ.brux. parle de « disposition à titre gratuit », mais parle aussi de « libéralité » et de « donation ». Il ressort des travaux parlementaires que cette disposition ne vise que les donations et plus particulièrement les dons manuels.¹³ Autrement dit, si l'apport ne

¹¹ Le ruling (n° 43) fait également mention de l'hypothèse dans laquelle l'apporteur décède dans les 3 ans de son apport non enregistré ; mais dans ce cas des droits de succession sont dus, et non pas des droits de donation.

¹² Un apport par don manuel présente en outre l'avantage sur le plan du droit civil/administratif de ne pas être assujéti à une autorisation administrative préalable (art. 33 de la loi). Dans la doctrine et la pratique on étend cette règle aux donations indirectes (virements bancaires). D'autre part tous les transferts de moins de 100.000 euros sont également exemptés d'autorisation préalable.

¹³ N. Geelhand de Merxem, « Glasheldere principes inzake de artikelen 108 en 7 W.Succ. », *T.F.R.* 2011, livr. 396, n^{os} 34 et 35, p. 147-148.

peut être qualifié de « donation », l'art. 7 C.Succ.brux. n'est pas applicable.¹⁴ Il en va de même dans les deux autres Régions.

23. En pratique, le fondateur jeune et en bonne santé ne fera qu'un apport minimum lors de la constitution. Le véritable apport sera fait après, sans droits d'enregistrement.¹⁵

En cas de maladie grave intervenant dans les trois ans à compter de l'apport non-enregistré, le fondateur pourra toujours (mais bien entendu avant son décès) présenter l'acte d'apport à l'enregistrement belge et payer 7 % de droits de donation. Dans ce cas les droits de succession ne sont pas dus. Cela est important en Région de Bruxelles-Capitale, compte tenu des tarifs supérieurs en droits de succession (12,5 % et 25 %). Cela est également important en Wallonie, car le tarif de 7 % ne vaut que pour les fondations qui remplissent certaines conditions.²⁸ Au cas où ces conditions ne sont pas remplies, les droits entre toutes autres personnes sont dus.

C. LA DISTRIBUTION FAITE PAR LA FONDATION

24. Les statuts de la fondation peuvent procurer un gain matériel (prévoir la distribution) à des tiers, lorsqu'il s'agit de la réalisation d'un but désintéressé. Ces paiements sont-ils assujettis aux droits d'enregistrement ou aux droits de succession ?

Il faut, comme le fait le *ruling*, distinguer entre les distributions effectuées **du vivant du fondateur** et les distributions effectuées **après le décès du fondateur**.

1. Distributions effectuées du vivant du fondateur

25. Selon le *ruling* **aucun droit** de donation n'est du quant à une distribution à un tiers du vivant du fondateur : « *Le conseil d'administration de la fondation qui procède à la distribution n'a pas la qualité de donateur, étant dépourvu de la moindre intention libérale. En effectuant une distribution, le dit 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* » (*ruling*, n° 47). Autrement dit, sans *animus donandi*, pas de donation et sans donation pas de droits de donation. « *Le fait que la fondatrice siège dans le conseil d'administration n'y change rien. La commission de *ruling* confirme ainsi le fonctionnement autonome de l'organe de gestion indépendamment des personnes qui en font partie* ». ¹⁶

26. Le *ruling* ne se penche pas sur la question de savoir si la distribution faite par le conseil d'administration pourrait constituer une donation indirecte du fondateur au tiers bénéficiaire.

¹⁴ Cf. A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 3.

¹⁵ Voyez p.e. *ruling* n° 2011.275 du 29 novembre 2011, où le fondateur « *apporterait une partie de son patrimoine à cette fondation privée : soit lors de la constitution de ladite fondation, soit ultérieurement via des dons manuels* » ; pour les différents montants voyez A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 1. ²⁸ *Supra*, n° 12.

¹⁶ A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 3.

Dans ce cas, et pour autant que la distribution soit faite par acte notarié, des droits de donation pourraient être dus.¹⁷

27. Au cas où la distribution concernerait un bien immeuble situé en Belgique, nous lisons dans la doctrine autorisée que le droit de mutation pourrait être applicable (10 % ou 12,5 % selon la localisation du bien immobilier) et qu'il n'y aurait pas de droits de donation concernant la donation indirecte entre l'apporteur et le tiers.¹⁸

28. Enfin, le ruling ne se penche pas non plus sur la question de savoir si les droits de succession pourraient être dus. Il est vrai que la succession du fondateur n'est pas encore ouverte, mais en vertu des art. 7 et 8 C.Succ. des droits de succession pourraient théoriquement être dus si la distribution de biens mobiliers est faite moins de trois ans avant le décès.

Ainsi la distribution pourrait être qualifiée comme une donation indirecte du fondateur au bénéficiaire¹⁹ et donner lieu à une perception des droits de succession sur base de l'art. 7 C.Succ. brux. (si l'acte de distribution n'a pas été enregistré).

De même, et de préférence²⁰, la distribution pourrait être qualifiée comme une stipulation pour autrui, taxable en vertu de l'art. 8, al. 1^{er} et 2^{ème} C.Succ.brux., au cas où le fondateur devait décéder moins de trois ans après la distribution. Cependant nous allons voir dans le numéro suivant que le SDA estime que l'art. 8 C.Succ.brux. n'est pas applicable à la distribution par le conseil d'administration.

2. Distributions effectuées après le décès du fondateur

29. Dans un premier temps le ruling fait trois déclarations concernant l'application ou la non application de l'art. 7 C.Succ.brux. :

« 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 %.

¹⁷ Comp. la décision du 20 décembre 2004 en matière de trust irrévocable et discrétionnaire (*Rép. R.J.*, R131/17-01) : "Lors de la constitution d'un « irrévocable discretionary trust », les droits de donation ne seront pas dus par le *beneficiary* (bénéficiaire) puisque les biens du trust ne passent pas immédiatement et irrévocablement dans le patrimoine du *beneficiary*. Aussi longtemps que le *beneficiary* n'a pas accepté le bénéfice du trust, il n'est pas question de donation en Belgique, la donation est exclue. Lors de l'acceptation, on devra toujours tenir compte de la présence de la condition suspensive (suspension de la perception jusqu'au bénéfice effectif).

Le *trustee* (gestionnaire) ne devra pas non plus payer des droits de donation puisqu'il ne peut pas être considéré comme donataire. En effet, les biens apportés au trust ne font pas partie de son patrimoine et il n'est pas du tout question, dans son chef, d'un enrichissement".

¹⁸ F. Werdefroy, *Registratierechten 2008-09*, II, Mechelen, Kluwer, 2009, n° 1177/2, p. 1719-1720 ; M. Donnay, "Droits d'enregistrement", in *Rép.Not.*, n° 447, p. 305.

¹⁹ Voyez l'avant-dernière note.

²⁰ En cas de stipulation pour autrui l'art. 8 C.succ. exclut l'application de l'art. 7 C.succ. (N. Geelhand de Merxem, "Is de terugval van vruchtgebruik bij een schenking steeds belastbaar op grond van artikel 4, 3° VI./Bru. W. Succ. ? ", *Successierechten* 2013, livr. 10, 1-5).

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. ».*

Nous ne comprenons pas le sens de ces trois déclarations puisqu'elles traitent de l'apport et non pas de la distribution. Ces déclarations n'ont pas leur place ici. Elles constituent à notre avis une redite des n^{os} 41, 45 et 44. La distribution étant, par hypothèse, faite après le décès du fondateur, l'art. 7 C.Succ.bru. ne peut pas être applicable à la distribution.

30. Ensuite le ruling stipule que « *l'article 8 du C. succ. est hors de cause. Celui-ci exige en effet et 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.* ».

La première affirmation est exacte : l'art. 8 C.Succ.bru. est très précis et exige « *un contrat renfermant une stipulation à son profit* ». Et la constitution de la fondation privée, y compris la stipulation pour autrui, est fondée sur un acte unilatéral.²¹

La seconde affirmation est exacte à la condition que la disposition anti-abus ne soit pas applicable.²² En effet, si la disposition anti-abus est applicable, on pourrait considérer que la constitution d'une fondation est une « *opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code (...) en dehors du champ d'application de cette disposition* » (art. 18, § 2 C.Enr. jo. art. 106, al. 2 C.Succ.). Nous y reviendrons.

31. Il ressort de ce qui précède qu'**aucun droit de succession** n'est du quant à une distribution à un tiers après le décès du fondateur. La raison est qu'aucun article du Code des droits de succession n'est applicable.

En effet, la règle générale de l'**art. 1 C.Succ. brux.** n'impose que ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du royaume. Dans le cas d'une distribution effectuée par une fondation, qui est une personne morale à part entière, possédant un patrimoine séparé de celui du défunt, cet article n'est pas applicable.

Ensuite aucune transmission ou disposition assimilée à une mutation à cause de mort (**art. 4 à 14 C.Succ.bru.**) n'est applicable. Comme la distribution ne constitue pas une donation dans le chef de la fondation²³, les articles 4,3^o et 7 C.Succ.bru., qui taxent certaines donations, ne sont

²¹ B. Sarteau, "Les fondations privées", *Rev.not.b.* 2003, 9-10.

²² La disposition anti-abus est en principe applicable aux actes posés à partir du 1^{er} juin 2012.

²³ *Supra*, n^o 25.

pas applicables.²⁴ Néanmoins, la distribution de biens mobiliers²⁵ pourrait constituer une donation entre l'apporteur et le tiers bénéficiaire. En cas de décès de l'apporteur moins de 3 ans à compter de l'apport, l'art. 7 C.Succ. pourrait être applicable. Mais ce serait méconnaître la règle que, en cas de stipulation pour autrui, l'application de l'art. 8 C.succ. exclut celle de l'art. 7 C.succ.²⁶

Les articles 5, 9, 10 et 11 C.Succ. brux. concernent des hypothèses toutes différentes de celle dont il est question ici et ne sont, dès lors, pas applicables.

32. Reste l'**article 8 C.Succ.brux.** dont le premier alinéa est formulé ainsi : « *Sont considérées comme recueillies à titre de legs les sommes, rentes ou valeurs²⁷ qu'une personne est appelée à recevoir à titre gratuit au décès du défunt en vertu d'un contrat renfermant une stipulation à son profit par le défunt ou par un tiers* ».

« *L'article 8 du C.succ. n'est pas applicable* » stipulent les rulings.⁴¹ *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.*⁴² Or, les droits de la bénéficiaire de la fondation privée résultent d'un acte juridique unilatéral en non d'un contrat. En outre, ledit article 8 instaure une *fiction* et doit dès lors être interprété restrictivement » (c'est nous qui soulignons).⁴³

Cela signifie concrètement que les sommes ou les valeurs distribuées au décès ou après le décès du fondateur à des tiers dans le cadre de l'exécution du but désintéressé de la fondation, ne seront assujetties à aucun droit de succession.

Certains commentateurs font mention d'un **autre argument** qui ne figure cependant pas dans le texte du ruling⁴⁴ : « *selon la commission, ces distributions sont la conséquence d'une décision unilatérale de la gérance. Elles ne constituent donc pas une « stipulation pour autrui », de sorte que l'art. 8 C.Succ. ne trouve pas à s'appliquer sur les distributions ainsi faites* ». ⁴⁵ Nous sommes d'avis qu'il faut s'en tenir au texte du ruling et à l'argument que la constitution d'une fondation est un

²⁴ Néanmoins les deux rulings font mention de la non-application de l'art. 7 C.Succ. lorsque l'apport a été fait par acte notarié belge, obligatoirement enregistré et lorsque, dans les autres cas, le fondateur est décédé plus de trois ans à compter de l'acte d'apport (Ruling n° 2011.275 du 29 novembre 2011, *fi sconet*, n°s 30, 31 et 32 ; Ruling n° 2012.311 du 4 décembre 2012, *fi sconet*, n°s 48, 49 et 50). *A contrario* cela signifie que si l'apport n'a pas été fait par acte notarié belge et que s'il n'a pas spontanément été enregistré et si celui qui a fait l'apport est décédé moins de trois ans à compter de l'apport, l'art. 7 sera applicable (voyez également M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén.enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 144, sub 2.3.A). Cela est correct en théorie (*supra*, n° 9 e.s.), mais ne concerne uniquement les apports et non pas la distribution.

D'autre part Petit stipule que « *sur les sommes ou valeurs mobilières à distribuer aux bénéficiaires après le décès du fondateur, un droit de 7 % sera perçu si les donations ont lieu suivant acte authentique* » (M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén.enr.not.* 2012, n° 26.371, p.144, sub 2.3, B) ; cela n'est pas ce que dit le ruling et ce n'est pas correct à notre avis. C'est l'apport qui est assujéti à une perception de 7 %, et non pas la distribution. Et cette perception exclut l'application des articles 7 et 8 C.Succ.brux (Ruling n° 2011.275 du 29 novembre 2011, *fi sconet*, n°s 23-24, 27-28 et 30-32).

²⁵ Pour les biens immobiliers une donation indirecte entre l'apporteur et le tiers bénéficiaire n'est pas à exclure, pour autant que la donation ait été acceptée du vivant de l'apporteur (voyez cependant la clause de réversion d'usufruit sur un bien immobilier). Mais quid lorsque cette acceptation n'a pas eu lieu ?

²⁶ *Supra*, note 33.

²⁷ Lorsqu'il s'agit d'autres biens (p.e. du métal précieux, des diamants, des biens immobiliers) l'article 8 C.Succ. brux. n'est pas applicable et aucune taxation n'a lieu, ni en droits de succession, ni en droit de

acte unilatéral qui ne peut jamais engendrer l'application de l'art. 8 C.succ. qui nécessite l'existence d'un contrat, un acte bilatéral.

33. Néanmoins certains estiment qu'il faut être **prudent**. « Une imposition sur la base de l'article 8 C.Succ. ne sera en principe exclue que si la fondation privée est affectée conformément au but pour lequel le législateur l'a instaurée. Cela à défaut de contrat (convention principale), qui constitue le support nécessaire pour une stipulation pour autrui (imposable) au niveau du droit civil.⁴⁶ La fondation privée ne peut donc certainement pas se limiter à un outil de transfert de patrimoine d'une génération à l'autre. La fondation doit réaliser son but privé de manière autonome ».⁴⁷ Il est évident que les biens apportés et distribués doivent l'être

donation (*contra*, mais à tort selon nous, appliquant l'art. 132, § 2 C.Enr.brux., M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén.enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 144-145). Voyez à ce propos N. Geelhand de Merxem et P. Van Eesbeeck, « Afk oopwaarde levensverzekering als fictief legaat : verrassende beslissing », *Fiscoloog* 2013, livr. 1351, 1 e.s.

⁴¹ En matière de trusts, la commission de ruling s'est par contre exprimée pour l'application de l'art. 8 C.Succ. (voyez les références chez A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 4, texte et notes) ; voyez également Trib. Bruxelles 22 avril 2010, *Rec.gén.enr.not.* 2010, n° 16.245, p. 22, note E. de Wilde d'Estmael.

⁴² La stipulation est renfermée dans l'acte de constitution qui n'est pas un contrat. Les apports subséquents, qui pourraient s'analyser comme des contrats de donations (H. Casier, "Registratie- en successierechten en de private stichting : de Rulingcommissie spreekt zich uit", *Registratierechten* 2012, livr. 2, 12), ne contiennent pas de stipulation pour autrui.

⁴³ Ruling n° 2012.311 du 4 décembre 2012, *fi sconet*, n° 35 ; dans le même sens ruling n° 2011.275 du 29 novembre 2011, *fi sconet*, n° 32. Comparez cependant pour un trust, Trib. Bruxelles 22 avril 2010, *Rec.gén.enr.not.* 2010, n° 26.245, p. 22, note E. de Wilde d'Estmael.

⁴⁴ Cet argument est probablement emprunté à l'argument concernant l'art. 7 C.succ.brux. (*supra*, n° 25).

⁴⁵ A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 3.

⁴⁶ Il nous semble que les auteurs mélangent ici les deux arguments.

⁴⁷ A. van Zantbeek et P. Poppe, "Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable", *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 4.

conformément aux statuts et en particulier conformément à l'affectation du but désintéressé en vue duquel la fondation a été créée.²⁸ Il nous semble que, dans le cas contraire, il n'y a toujours pas application de l'art. 8 C.Succ. brux., mais danger de dissolution en vertu de l'article 39 de la loi, pour non-conformité avec les buts de la fondation. D'autre part, l'administration fiscale n'a

²⁸ M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén. enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 144, sub 2.2.A et 2.3.A.

pas la compétence nécessaire pour effectuer ce contrôle et, le cas échéant, de sanctionner la non-conformité de la distribution avec l'affectation du but intéressé.²⁹

D. LA REPRISE DE LA VALEUR DES BIENS OU DES BIENS APPORTÉS À LA FONDATION À LA DISSOLUTION DE CELLE-CI

34. En cas de dissolution de la fondation privée, le patrimoine de celle-ci doit être affecté à une fin désintéressée (art. 28, 6° de la loi). Mais 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 (art. 28, 6° de la loi).

Dans le ruling (n° 19) cette reprise est explicitement prévue : « *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* ».

Qu'en est-il des droits de donation et de succession ?

Le ruling (n°s 53 et 55) fait une distinction entre la reprise du vivant du fondateur et celle après le décès du fondateur.

1. La reprise du vivant du fondateur

35. Si le fondateur est en vie au moment de la dissolution, les sommes ou biens retourneront dans le patrimoine du fondateur en vertu de ce droit de reprise. Ce retour s'effectue sans droits d'enregistrement ou de succession. « *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* » (ruling, n° 53).

36. Ces sommes ou biens seront bien entendu soumis aux droits de succession au décès du fondateur, en vertu de l'art. 1^{er} C.Succ., pour autant qu'il n'en ait pas disposé auparavant (ruling, n° 54).

2. La reprise après le décès du fondateur

37. Si le fondateur est déjà décédé au moment de la dissolution, les sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise, retourneront aux ayants droit du fondateur. « *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* » (ruling, n° 55).³⁰

²⁹ Voyez la réponse du ministre des finances wallon, M. Antoine, du 16 janvier 2013, *fi sconet*, et la réponse du ministre fédéral des finances, M. Vanackere, du 19 février 2013, *fi sconet*.

³⁰ M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén.*

38. Mais ces sommes ou biens seront soumis aux droits de succession dans la succession du fondateur en vertu de l'art. 1 C.Succ. : « *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* » (ruling n° 55).

Il semblerait donc que le SDA qualifie la reprise par les ayants droit comme la réalisation d'une condition suspensive/résolutoire ayant pour effet et d'augmenter l'actif de la succession du fondateur. Les sommes ou biens apportés dans la fondation retournent à la succession du fondateur lorsque ses ayants droit font la reprise en vertu de la loi et des statuts. Nous ne sommes pas certains qu'il s'agisse ici d'une condition suspensive ou résolutoire. Il s'agit plutôt d'une option donnée aux ayants droit. Mais cela n'empêche pas, selon nous, l'application de l'article 37, 2° C.succ. En effet, cette disposition prévoit la nécessité d'une déclaration complémentaire par suite de l'arrivée d'une condition « *ou de tout autre événement* ».

E. LA DISPOSITION ANTI-ABUS

39. L'article 168 de la loi-programme (1) du 29 mars 2012⁵¹ a introduit dans les droits d'enregistrement et dans les droits de succession une nouvelle disposition anti-abus. Le **texte de l'article 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement** a été remplacé par le texte suivant :

« § 2. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 185 et à la lumière des circonstances objectives, qu'il y a abus fi scal.

Il y a abus fi scal lorsque le redevable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fi scal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au redevable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits d'enregistrement. Lorsque le redevable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. ».

L'article 106, al. 2 C.Succ. stipule que « *le paragraphe 2 de l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe est applicable mutatis mutandis* ».

40. Il ressort cependant de **la circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013, remplaçant la circulaire n° 8/2012 du 19 juillet 2012**, que la disposition anti-abus n'est pas applicable en matière d'actes unilatéraux émanant du défunt. En effet, « *en matière de droit successoral* »,

enr.not. 2012, n° 26.371, p. 145, sub 2.4.B.

⁵¹ *M.B.* 6 avril 2012.

précise la circulaire, « *la disposition anti-abus de l'article 106 C. Succ. renvoie à l'article 18 § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Le texte de l'article 18 § 2 C. Enreg. précise que l'abus fi scal porte sur les actes juridiques que le redevable a lui-même posés. Dans le cadre des droits de succession et des testaments, le testateur n'est pas le redevable. Par conséquent, les dispositions testamentaires, sur base des textes de loi en vigueur, ne peuvent pas tomber sous l'application de la mesure anti-abus prévue à l'article 106 C. Succ.* ».

41. Il nous semble que ce raisonnement vaut également pour **tous les actes unilatéraux** émanant du défunt, tels que la constitution d'une fondation.³¹ Par conséquent, la disposition anti-abus ne peut s'appliquer aux distributions faites par une fondation après le décès du fondateur.^{32,33}

D'autre part, et de façon surabondante, on peut certainement soulever le fait que la fondation est un instrument qui répond à des nécessités ou des besoins d'ordre civil.

V. CONCLUSION

42. La loi belge en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession permet :

- a) de constituer une fondation privée (avec un capital minimum en biens mobiliers) ;
- b) de l'alimenter durant son existence avec des biens mobiliers ;
- c) de faire des distributions à des tiers (dans le cadre de la réalisation du but désintéressé) après le décès du fondateur.

sans devoir payer ni droits d'enregistrement ni droits de succession (sauf sur les apports faits lors de la constitution si celle-ci est effectuée par acte notarié belge).

Tout au plus, si le fondateur qui possède un certain âge ou une santé fragile, craint de décéder endéans le délai de trois ans à compter de l'apport des biens mobiliers dans la fondation et veut à tout prix éviter les droits de succession³⁴, des droits d'enregistrement au **tarif de 7 %** seront dus lors des apports, et aucun droit de succession ne sera du au décès du fondateur, ni après ce décès.

³¹ N. Geelhand de Merxem, « De wijzigende circulaire inzake antimisbruik in de registratie- en successierechten », *TEP* 2013, livr. 2, p. 34, n° 13 ; voyez déjà V.-A. de Brauwere et G. de Foy, « Abus fi scal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *Rec.gén.enr.not.* 2012, livr. 7, n° 26.407, p. 300.

³² Dans le sens contraire, mais avant la publication de la nouvelle circulaire, A. van Zantbeek et P. Poppe, « Distribution par une fondation privée belge : l'article 8 C.Succ. n'est pas applicable », *Droits de succession* 2012, livr. 6-7, 4 et 5.

³³ Comp. M. Petit, « Fondation privée belge – Actualité », *Droits de succession* 2013, livr. 1, 10 sub 5 ; cet auteur stipule que « la mesure anti-abus (C.succ., art. 106) ne peut évidemment trouver à s'appliquer », mais ne précise pas pourquoi.

³⁴ Ceux-ci étant nettement plus élevés en Région de Bruxelles-Capitale et en Région wallonne (lorsque les conditions pour l'application du tarif de 7 % ne sont pas réunies).

VI. LA FONDATION PRIVÉE ET LA PLANIFICATION SUCCESSORALE MODERNE

A. UN INSTRUMENT LÉGAL ET NON SUSPECT

43. On ne peut insister suffisamment sur le fait que la fondation privée est une technique expressément autorisée par la loi. Cela est important dans le sens où **toute planification future se devra d'être exclusivement légale**. Il n'est plus question de ne pas déclarer une partie du patrimoine, d'avoir un patrimoine à l'étranger non déclaré en Belgique dont la destination est réglée avec des actes sous seing privé, etc. Pour autant que la fondation privée respecte les art. 27 et suivants de la loi, elle ne peut être considérée comme un instrument contraire aux lois belges.

44. D'autre part, la fondation privée est caractérisée par une **grande mesure de transparence**.³⁵ Ses statuts et bien d'autres éléments doivent être publiés aux annexes du Moniteur belge et sont dès lors connus de tous ceux qui le désirent. C'est d'ailleurs ce qui a permis à la presse et aux politiciens de soulever un tel tollé général dans le cas du « *Fons Pereos* » de S.M. la Reine Fabiola, à tort.

45. La fondation privée de droit belge possède enfin l'avantage de ne pas avoir la **connotation négative des fondations et trusts « off shore »**. Compte tenu des deux « rulings » fiscaux précités, les autorités civiles et fiscales auront *a priori* une appréciation positive de cette technique, pour autant que la loi soit respectée.

B. UN INSTRUMENT UNIQUE

46. La constitution d'une fondation pour permettre à ses descendants (ou à des neveux et nièces, etc.) d'avoir les moyens de faire face à des difficultés, est une technique moderne de planification successorale.³⁶ Elle est déjà utilisée par un grand nombre de contribuables.³⁷ Grâce aux deux rulings qui confirment que les distributions faites par une fondation privée à des tiers (dans le cadre de la réalisation des buts de la fondation) et qui apportent dès lors la sécurité juridique nécessaire sur le plan fiscal, il est fort probable que l'utilisation de la fondation comme technique de transfert de patrimoine deviendra encore plus attrayante. En réalité, il s'agit d'un événement fondamental³⁹ et même d'une petite révolution en matière de planification successorale.

³⁵ Tout n'est pas transparent cependant. Ainsi les apports ne le sont pas.

³⁶ Comp. M. Petit, « Fondation privée belge – Actualité », *Droits de succession* 2013, livr. 1, 10, sub 7 (« la fondation privée de droit belge (...) est devenue -...- un instrument de gestion patrimoniale et de planification successorale »).

³⁷ Cela peut facilement être vérifié, les statuts, et donc la constitution, devant être publiés aux annexes du Moniteur belge (art. 31, § 4 de la loi) ; selon le ministre de la Justice il existerait 851 fondations privées, dont

47. En eff et, le grand avantage de cette technique est qu'elle permet de **faire passer le patrimoine³⁸ du fondateur à la troisième, quatrième, cinquième etc. génération** (« **transmission aux générations futures** »³⁹), tant sur le plan civil que sur le plan fi scal. En eff et, les distributions pourront être faites, non seulement aux enfants⁴⁰ ou aux neveux et nièces du fondateur, mais également à tous leurs descendants, toutes générations confondues. Il n'y a pas de limite.

Par contre **le transfert aux générations futures par donation entre vifs et par legs testamentaire est plus limité**. En eff et, une donation avec fi deicommissum de residuo⁴¹, n'est possible que pour des descendants conçus au décès du donateur (art. 906, al. 1 C.civ.) et un legs testamentaire n'est possible que pour les descendants conçus au décès du testateur (art. 906,

497 constituées les 5 dernières années (Question orale de M. G. Gilkinet, n° 15331, du 30 janvier 2013 sur « les fondations privées », *Q. et Rép.* Chambre). Il est de notoriété publique, dans le monde de la planification successorale, que la constitution de fondations est une technique privilégiée par certains cabinets.

⁵⁹M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén. enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 144, sub 3.2.B : « *cette considération fi scale* (la non-application des droits de succession en cas de distribution après le décès du fondateur – NGdM) *nous paraît d'autant plus fondamentale qu'elle lève une zone d'ombre, singulièrement pour les fondations privées belges ayant pour unique objet d'administrer pendant une durée déterminée un patrimoine qui devra ensuite être distribué à un certain nombre de bénéficiaires* » ; et *ibid.*, p. 148 in fi ne : « *un instrument juridique effi cace d'entretien, de mise en valeur, de sauvegarde et de transmission d'un patrimoine (surtout mobilier) aux générations futures, à vocation successorale. En tant qu'outil effi cace de planification patrimoniale et successorale, la fondation privée belge est appelée à jouer un rôle analogue à celui rempli par le trust dans les pays du common law, du moins en ce qui concerne le patrimoine mobilier* ».

al. 2 C.civ.). Autrement dit, lorsque la personne concernée a atteint un certain âge, la donation et le legs testamentaire permettent de gratifier les enfants ou les neveux et nièces de la personne concernée, leurs enfants et parfois, mais rarement, (tous) leurs petits-enfants. En tous les cas, les

³⁸ Qu'il soit mobilier ou immobilier ; *contra* : M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén.enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 148, *in fi ne* ; selon cet auteur la fondation ne serait pas intéressante pour la transmission des biens immobiliers. Nous ne comprenons pas cet avis. L'apport par un habitant du Royaume ayant son domicile fi scal dans la Région de Bruxelles Capitale, d'un bien immobilier situé en Belgique dans une fondation privée belge « coûte » 7 % (art. 140, al. 1, 2° C.Enr. brux.). La distribution est libre de droits de succession, l'article 8 C.Succ.brux. n'étant pas applicable. Il n'en serait autrement que lorsque le transfert de l'immeuble *post mortem* serait taxé aux droits de mutation de 12,5 % ou de 10 % ou au droit de donation.

³⁹ M. Petit, "La fondation privée belge comme outil de planification patrimoniale et successorale", *Rec.gén. enr.not.* 2012, n° 26.371, p. 147, sub IV.

⁴⁰ Lorsque le fondateur a des enfants, il y a lieu de tenir compte de la réserve héréditaire. Mais cet obstacle n'existe que lors du décès du fondateur. Si les enfants renoncent à ce moment-là à invoquer leur réserve, la fondation ne pourra plus être critiquée de ce point de vue, ni par eux ni par aucun de leurs descendants.

⁴¹ Il s'agit de plusieurs donations faites en même temps : au neveu (grevé) donation sous condition résolutoire de son décès avant ses enfants et à ses enfants (appelés) donation du résidu de la première donation sous condition suspensive du prédécès de l'enfant (fi deicommissum au premier degré). La donation du résidu aux appelés peut également être faite avec fi deicommissum de residuo en faveur des enfants des appelés (petits-enfants du neveu) (fi deicommissum de residuo au deuxième degré), etc.

arrière-petits-enfants des neveux et nièces (quatrième génération) ne pourront être concernés par ces mesures.

48. Il est vrai que l'on peut « rallonger » ces libéralités en faisant usage de la **technique de la charge**. Ainsi, il est possible de faire donation à l'enfant d'un enfant ou d'un neveu ou nièce en lui imposant la charge de verser le résidu de cette donation à son décès, à tous ses enfants. La donation à une personne morale permet de rallonger plus encore le nombre de générations.

Mais, dans ce cas, il y a application de l'article 8 C.succ. (stipulation pour autrui) et droits de succession à payer au tarif de 3 % à 30 % respectivement de 40 % à 80 % (pour la Région de Bruxelles-Capitale), ce qui réduit fortement l'attrait de la technique de la charge.

49. Autrement dit, la technique de la fondation est **la seule qui permette de gratifier avec des biens mobiliers les enfants ou les neveux et nièces du fondateur, ainsi que tous leurs descendants, quelle que soit la génération, et cela au tarif de 0 % ou de 7 %**.⁴²

Il ne faut cependant pas oublier la taxe compensatoire des droits de succession (0,17 % sur le patrimoine par an) ce qui équivaut à une taxe par génération (30 ans) de 5 %. Cela équivaut plus ou moins aux droits de donation par génération (3 % ou 7 % à Bruxelles et en Flandre) et c'est nettement moins cher que les droits de succession par génération.

C. UN INSTRUMENT À LA PORTÉE DE TOUS

50. Il n'est pas correct non plus de prétendre **que la fondation est une technique réservée aux nantis** ou que cette technique n'est à la portée de ceux qui savent se payer des conseillers onéreux. Cette technique est à la portée de tous, tout comme le testament et la donation de biens mobiliers à 3 % ou à 7 % sont à la portée de tous. La constitution d'une fondation privée ne devrait pas être beaucoup plus onéreuse qu'un testament ou une donation notariée.

Compte tenu de la sécurité juridique apportée par les deux « rulings » précités, les notaires seront de plus en plus enclins à rédiger des actes de constitution de fondation privée, tout comme il sont, depuis 2004-2005 de plus en plus enclins à rédiger des actes de donation de biens mobiliers.

51. Ce qui est vrai, c'est que les nantis peuvent, à l'aide de la fondation, réduire le coût fiscal du transfert à leur descendance de 30 %, 70 % ou 80 % à 7 % ou 0 % (à majorer de la taxe compensatoire). **Pour les moins nantis, la différence est moins grande**, car le taux marginal des droits de succession pour de plus petites fortunes est moins élevé. Mais cette nuance doit également être faite pour la possibilité de faire des donations de biens mobiliers aux enfants ou à des neveux et nièces au tarif de 0 % ou de 3 % ou 7 %. Dans ce cas également, la différence est moins grande pour les moins nantis. Cependant nul n'y voit un traitement de faveur des plus nantis.

⁴² Selon que l'apport de biens mobiliers ait été enregistré en Belgique ou non.

D. CONSIDÉRATIONS COMPLÉMENTAIRES

52. Les deux rulings n'ont pas la force d'un précédent. Il est d'ailleurs conseillé aux aspirants fondateurs de demander un ruling pour garantir l'efficacité de la mesure.

La mesure n'est pas intéressante lorsque le fondateur envisage un retour dans le patrimoine de ses ayants droit.

On pourrait se demander si l'argumentation du SDA n'est pas transposable au trust qui est constitué par acte unilatéral.

Une fondation constituée pour les dix générations à venir est une garantie. La possibilité pour les dix prochaines générations de pouvoir faire des donations à 0 % ou 3 % n'est pas garantie.

Il est bien entendu, enfin, qu'il ne serait pas opportun d'apporter tout son patrimoine dans une fondation à durée illimitée, les descendants étant à la merci des décisions des administrateurs.