

Les ASBL et le Tax Shelter: un cadeau empoisonné?¹

Une loi du 25 décembre 2016² a étendu le régime du Tax Shelter, réservé jusqu'ici aux « œuvres audiovisuelles », aux œuvres dites « scéniques » (visant ainsi notamment l'opéra, le cirque, le théâtre ou encore le ballet). Cette loi, entrée en vigueur dès sa publication le 17 janvier 2017, est d'application³ pour les conventions-cadres signées à partir du 1^{er} février 2017, date à laquelle l'arrêté royal d'exécution est également entré en vigueur.

S'il est impossible de couvrir avec précision et exhaustivité l'ensemble des seuils, plafonds, délais et conditions qui entourent ce régime en seulement quelques lignes, nous entendons présenter au fil de cet article, outre un rappel du système, les spécificités du Tax Shelter « œuvres scéniques ». Si les ASBL peuvent s'inscrire dans la dynamique du Tax Shelter en tant que société de production éligible ou intermédiaire, elles seront par conséquent assujetties à l'impôt des sociétés (ci-après : I.Soc), et ce, pour une certaine durée ; nous nous demanderons enfin si le législateur a réservé, par le biais de cette loi de Noël dernier, un si joli présent aux ASBL.

Rappel du système⁴

Depuis plus de dix ans, la Belgique encourage la production d'œuvres audiovisuelles par le système du Tax Shelter. En quelques mots, il s'agit d'un incitatif qui permet à celui qui investit dans de telles œuvres d'obtenir une déduction fiscale.

Ce système est réservé à certains acteurs et à des œuvres spécifiques : en ce qui concerne les acteurs, la société de production doit être une société belge ou une filiale belge d'une société étrangère. Cette règle vaut également pour l'investisseur. Des mesures ont été prises par ailleurs pour éviter que des sociétés investissent dans leur propre projet et profitent ainsi doublement du mécanisme. L'œuvre, pour être « éligible », doit être agréée par la Communauté compétente comme « œuvre européenne ».⁵

En pratique, l'aventure commence par la signature d'une convention-cadre entre un investisseur et une société de production agréée⁶, éventuellement via un intermédiaire⁷. Par cette convention, l'investisseur s'engage à verser une somme au producteur en vue de financer des dépenses de production et d'exploitation de l'œuvre ; le produc-

teur s'engage à affecter cette somme à de telles dépenses afin d'obtenir une « attestation Tax Shelter ». Les dépenses sont soumises à des conditions strictes : par exemple, les dépenses doivent être réalisées dans un certain délai et au moins 70 % de ces dépenses doivent être « directement liées à la production et à l'exploita-

¹ Je souhaiterais vivement remercier Maître Xavier Gérard, avocat au barreau de Bruxelles (Nibelle & Partners), et Monsieur Xavier Miny, assistant et Maître de conférences à l'ULg, pour leur disponibilité et leurs conseils avisés.

² Loi du 25 décembre 2016 portant sur l'exonération de revenus investis dans une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre scénique, *M.B.*, 17 janvier 2017.

³ Arrêté royal du 27 janvier 2017 portant exécution des articles 194ter/1 et 194ter/2 du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les modalités et conditions de la procédure d'agrément des sociétés de production et des intermédiaires éligibles et désignant l'Autorité compétente de l'Etat fédéral visée à l'article 194ter/2 du même Code, *M.B.*, 31 janvier 2017.

⁴ Pour un exposé complet du Tax Shelter « œuvres audiovisuelles », nous vous renvoyons à la lecture de la contribution d'Antoine Vandebulke : A. Vandebulke, « Le nouveau régime de tax shelter pour la production audiovisuelle », *J.T.*, 2015, n°33, pp. 707-711. Pour prendre connaissance des modifications qui ont encore été apportées à ce régime par la loi du 26 mai 2016 (*MB*, 7 juin 2016), voy. J. Van Dyck, « Nouvelles adaptations du tax shelter pour la production audiovisuelle », *Le Fiscologue*, 1478, 3 juin 2016.

⁵ Le Tax Shelter « œuvres audiovisuelles » vise également des productions internationales sous conditions (voy. art. 194ter §1^{er}, al. 1^{er}, 4^o du C.I.R. 1992).

⁶ L'agrément émane du ministre des Finances suivant la procédure simplifiée dont les modalités et conditions ont été précisées dans un arrêté royal du 19 décembre 2014, *M.B.*, 31 décembre 2014.

⁷ Il est fréquent qu'un intermédiaire, personne physique ou morale, qui doit être agréé lui aussi, intervienne dans le cadre de la négociation et de la conclusion de la convention, moyennant une rémunération ou un avantage.

tion » (c'est-à-dire liées à la production créative et technique de l'œuvre).

L'attestation Tax Shelter conditionne l'octroi pour l'investisseur de son avantage fiscal *définitif*. Pour la période imposable au cours de laquelle la convention-cadre est signée, l'investisseur va déjà bénéficier d'une exonération fiscale *provisoire* de son bénéfice imposable ; cet avantage équivaut à une déduction de 310% des sommes qu'il s'est engagé à verser, et qu'il verse effectivement, dans les 3 mois de la signature de la convention-cadre. Par exemple, si l'investisseur, société assujettie au taux normal de l'I.Soc de 33,99%⁸, verse 100 €, l'économie d'impôt sera la suivante : $100 \times 310\% \times 33,99\% = 105,37 \text{ €}$; l'exonération couvre l'investissement et dégage un rendement de 5,37%.

Une fois l'œuvre achevée, la société de production va demander l'attestation Tax Shelter au SPF finances qui vérifie, en vue de sa délivrance, le respect de toute une série de conditions, moyennant, le cas échéant, la participation de la Communauté concernée. Pour que l'exonération devienne définitive, ladite attestation doit être délivrée au plus tard le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de la signature de la convention-cadre.

Le système est dit « win-win-win »⁹:

- le producteur peut ainsi compter sur le financement d'une partie importante – jusqu'à 50% – de ses dépenses éligibles ;
- l'investisseur peut éventuellement bénéficier, outre la déduction fiscale déjà évoquée, d'une prime complémentaire¹⁰, le tout avec un risque sécurisé ;
- bien qu'il renonce à des recettes en accordant des avantages fiscaux, l'Etat belge peut compter sur une augmentation de l'activité économique par le

biais d'emplois directs et indirects sans oublier que le producteur doit réaliser une partie substantielle de ses dépenses dans notre pays.

Les spécificités de l' « extension » aux œuvres scéniques

Le champ d'application du Tax Shelter « œuvres audiovisuelles » n'est pas simplement étendu aux œuvres scéniques : des conditions et modalités d'application spécifiques au Tax Shelter « œuvres scéniques » sont introduites par le nouvel article 194ter/1 du Code des impôts sur les revenus – ci-après C.I.R. 1992 ; pour le reste, l'on peut se référer à l'article 194ter du C.I.R. 1992. Mettons ici en évidence quelques traits spécifiques de ce nouveau régime :

- concernant les œuvres éligibles, si l'agrément doit être délivré en principe par les services compétents de la Communauté concernée, la loi envisage l'hypothèse d'une production de l'œuvre par une personne morale établie dans le territoire bilingue de Bruxelles-capitale relevant de la compétence de l'Etat fédéral ; dans cette hypothèse, c'est le Service public fédéral de programmation politique scientifique¹¹ – « l'autorité compétente de l'Etat fédéral » – qui sera chargé de délivrer l'agrément) ;
- l'article 194ter/1 du C.I.R. 1992 dresse une liste exemplative des dépenses qui sont *directement* liées à la production et à l'exploitation et des *autres* dé-

⁸ Voy. l'article 215, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992 (qui fixe le taux de 33%) et l'article 463bis, §1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992 (qui établit les 3 centimes additionnels).

⁹ Comme le met en avant la brochure explicative éditée par le SPF Finances : <http://koba.minfin.fgov.be/commande/pdf/brochure-taxshelter-2015-fr.pdf> (p. 27)

¹⁰ Le producteur peut en effet rémunérer l'investisseur, ce rendement financier étant strictement encadré par l'article 194ter, §6, du C.I.R. 1992 à la lecture duquel nous renvoyons le lecteur.

¹¹ Comme le précise l'article 6 de l'arrêté royal d'exécution du 27 janvier 2017, M.B., 31 janvier 2017. Cette disposition prend place à l'article 73^{4/7} de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992.

penses ; cela s'avère d'autant plus utile qu'il faut respecter le seuil de 70% de dépenses directement liées pour le total des dépenses ;

- *in casu*, les dépenses effectuées dans les six mois qui précèdent la signature de la convention-cadre ne sont jamais éligibles ;
- l'hypothèse d'un cumul des deux régimes Tax Shelter est expressément prévue : si un investisseur signe, au cours de la même période imposable, une convention-cadre relative à un documentaire et une autre convention-cadre pour une production théâtrale, les limites – 50 % des bénéfices réservés imposables de la période imposable avec un maximum de 750.000 euros – s'appliqueront de manière globale. Le cas échéant, un report est possible comme l'a confirmé le ministre des Finances¹² ; à cet égard, rappelons que les 750.000 euros constituent donc une *limite absolue* ;
- la valeur fiscale totale de toutes les attestations Tax Shelter ne peut pas excéder 2.500.000 €.

Les ASBL et le Tax Shelter: opportunité ou danger?

Le législateur a introduit un nouvel article 179/1 dans le C.I.R. 1992 qui précise en substance que sans préjudice de l'application de l'article 182, les ASBL qui sont agréées en qualité de société de production éligible ou d'intermédiaire éligible dans le cadre du Tax Shelter « œuvres audiovisuelles » ou du Tax Shelter « œuvres scéniques » sont assujetties à l'I.Soc, et ce, pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elles ont conclu une convention-cadre ainsi que pour les trois exercices d'imposition suivants.

Dans l'hypothèse où ces sociétés et intermédiaires interviennent sous la forme d'ASBL, celles-ci ne pourront plus être assujetties à l'impôt des personnes morales (ci-après IPM), mais bien à l'I.Soc. Cet assujettissement à l'I.Soc est justifié, d'après les travaux préparatoires, par la volonté de sauvegarder tant l'équilibre du système¹³ que l'équilibre budgétaire¹⁴.

Une réserve est toutefois placée en début de phrase : « sans préjudice de l'article 182 ». Comment interpréter ces termes? Un petit détour par les principes d'assujettissement s'impose¹⁵ : pour déterminer si une ASBL est assujettie à l'I.Soc ou à l'IPM, il faut déterminer si elle se livre ou non à une « exploitation ou à des opérations de caractère lucratif », cette condition pouvant être considérée comme remplie dès lors que l'ASBL se livre à une activité professionnelle permanente qui génère un résultat positif¹⁶. Si cette condition est rencontrée en l'espèce, l'I.Soc doit être appliqué. Toutefois, l'I.Soc ne sera pas d'application si l'ASBL peut revendiquer le bénéfice de l'article 181 ou de l'article 182.

L'article 181 du C.I.R. 1992 prévoit un régime d'exemption conditionnel à l'I.Soc en raison du domaine d'activité dans lequel opère principalement ou exclusivement l'ASBL ; le domaine d'activité est dit « privilégié ». Parmi ces domaines – au rang desquels l'on retrouve l'enseignement, les foires ou expositions ou encore les services d'aides aux familles, mettons ici en évidence l'article 181, 7°, du C.I.R. 1992 qui fait mention des ASBL qui sont agréées pour recevoir des libéralités

¹² *Compte rendu intégral*, Commission des Finances de la Chambre, 18 janvier 2017, CRIV 54 COM 570, p. 6.

¹³ Si les ASBL demeuraient assujetties à l'IPM, elles ne seraient pas taxables sur le financement Tax Shelter qu'elles récolteraient ainsi que sur les bénéfices qu'elles tireraient des productions en question vu que l'IPM ne vise que certains revenus passifs précisés par la loi.

¹⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, n°2205/002, p. 8.

¹⁵ Voy. notamment : X. Gérard, « Les impôts directs », *La Fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Les manuels pratiques des FUCaM. Limal, Anthemis, 2011, pp. 35-131 ; S. Garroy et D. Darte, *L'impôt des personnes morales*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 1-58.

¹⁶ Voy. Com.I.R., n°179/12.

pour lesquelles le donateur peut bénéficier d'une réduction d'impôt, parmi lesquelles l'on retrouve les **institutions culturelles**^{17 18}. Pourquoi le législateur fait-il référence à l'article 182 alors que les institutions culturelles, public-cible du Tax Shelter pour la production d'« œuvres scéniques », sont assujetties à l'IPM en vertu de l'article 181, 7°, du C.I.R. 1992 ?

L'article 182 du C.I.R. 1992 liste les opérations « autorisées » – c'est-à-dire à la suite de la réalisation desquelles il n'y aura pas d'assujettissement à l'I.Soc – en dehors d'un domaine privilégié ; ces opérations autorisées sont : « 1° les opérations isolées ou exceptionnelles ; 2° les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ; 3° les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ». Selon J. Van Dyck, on pourrait tenter de donner un sens à la réserve « sans préjudice de l'article 182 » en considérant que l'assujettissement à l'impôt des personnes morales peut néanmoins être conservé s'il apparaît qu'il ne s'agit que d'une opération isolée ou exceptionnelle¹⁹. Toutefois, le ministre des Finances vient d'annoncer que ce n'était pas là l'intention du législateur. Quelle est-elle ? Le ministre ne le précise pas mais, comme il reconnaît que la disposition est source de confusion, celle-ci sera ajustée²⁰. Compte tenu des objectifs poursuivis évoqués ci-avant, il semblerait que l'on s'oriente plutôt vers une application automatique de l'impôt des sociétés. Patience donc...

Si assujettissement à l'impôt des sociétés il y a, celui-ci est prévu « à durée déterminée », à savoir pour l'exercice d'imposition lié à une période imposable au cours de laquelle elles ont conclu une convention-cadre ainsi que pour les trois exercices d'imposition suivants.

L'exposé des motifs mentionne que si, durant la période déterminée d'assujettissement à l'I.Soc, une nouvelle convention-cadre est conclue, la personne morale concernée restera soumise à l'impôt des sociétés jusqu'au troisième exercice d'imposition suivant la signature de cette nouvelle convention-cadre²¹.

Une ASBL pourrait donc se voir assujettie à l'I.Soc pour quelques années, alors qu'elle est initialement, et ce, tenant compte des activités qu'elle mène, assujettie à l'IPM. A l'égard de ce passage de l'IPM à l'I.Soc, le ministre nous renvoie à une vieille circulaire de 1977²². Pour les modalités fiscales techniques, des explications de l'administration fiscale devraient suivre puisqu'une circulaire devrait être publiée « zo snel mogelijk » pour reprendre les termes exacts du ministre. Nous suivrons donc de très près tant la publication de cette circulaire que la modification annoncée de l'article 179/1 du C.I.R. 1992.

Une ASBL pourrait ainsi passer de l'IPM à l'I.Soc pour revenir à l'IPM quelques années plus tard... Un élément fondamental caractérisant l'assujettissement à l'impôt sur les revenus en Belgique doit encore être souligné : l'assujettissement est « uniforme ». Cela signifie concrètement que si, par le biais de l'article 179/1, une ASBL doit être assujettie à l'I.Soc, elle le sera pour l'ensemble de ses activités. Or, l'IPM et l'I.Soc sont des impôts très différents, notamment en termes de base imposable : si l'IPM frappe uniquement certains revenus énumérés par la loi²³, l'I.Soc est un impôt établi sur l'ensemble des **revenus nets**²⁴.

¹⁷ Nous soulignons.

¹⁸ . l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, d), du C.I.R. 1992.

¹⁹ Voy. J. Van Dyck, « 'Tax shelter' : extension aux 'oeuvres scéniques' », *Le Fiscologue*, n°1501, 16 décembre 2016.

²⁰ *Compte rendu intégral*, Commission des Finances de la Chambre, 18 janvier 2017, CRIV 54 COM 570, p. 6

²¹ Chambre, 2016-2017, n° 54-2205/001, p. 6.

²² Circulaire n° Ci.D.19/292.822 du 19 septembre 1977.

²³ Articles 221 à 224 du C.I.R. 1992.

²⁴ Articles 183 et suivants du C.I.R. 1992. Cela signifie que la base imposable comprend, notamment, les cotisations des membres, les dons et les subsides reçus.

Si le Tax Shelter est une initiative dite « win-win-win », il est permis de se demander si les ASBL n'ont pas plus à perdre qu'à gagner à se lancer dans une telle aventure... Vu les incertitudes qui entourent le régime actuel, il est sans doute trop tôt pour le dire... Il y a

tout de même de quoi faire craindre Noël aux ASBL...

Sabine GARROY

Aspirante FNRS
Tax Institute de l'ULG

Groupements autonomes de personnes – Association de frais : l'échéance TVA du 31 janvier 2017 reportée au 31 mars 2017!

Comme cela a été signalé dans le numéro 254 (décembre 2016) de cette revue, nous annonçons que le législateur a modifié avec effet au 1er juillet 2016 le régime de l'exemption de TVA applicable aux relations au sein des groupements autonomes de personnes et associations de frais. Un régime transitoire avait été mis en place par l'administration de la TVA, imposant aux groupements autonomes de personnes et associations de frais de lui communiquer pour le 31 janvier 2017 les conventions existantes, vu la publication tardive de la circulaire explicative (le 22 décembre 2016).

Il semble que l'administration de la TVA se soit rendu compte en dernière minute du

côté tardif de ses explications et du court délai laissé aux structures concernées pour se mettre en ordre. En effet, le 31 janvier 2017 (dernier jour du délai...), le SPF Finances a fait paraître sur son site un avis reportant le délai de dépôt des déclarations de commencement d'activité au plus tard au **31 mars 2017**.

Il ne faut jamais désespérer en Belgique : la raison semble parfois l'emporter.

Fernand Maillard

Réviseur d'entreprises

Liste annuelle des clients assujettis

La liste annuelle des clients assujettis à la TVA (ci-après la liste annuelle) fait partie des instruments de contrôle dont dispose l'administration fiscale, en ce qu'elle lui permet de croiser les ventes déclarées et les achats déclarés entre assujettis. Ceci explique la lourdeur des sanctions apportées aux manquements en la matière.

Les assujettis sont tenus de tenir des comptes clients ou tous autres documents qui permettent de satisfaire à cette obligation et au contrôle de celle-ci.

Quels sont les assujettis tenus au dépôt de la liste annuelle ?

Tous les assujettis qui déposent des déclarations périodiques à la TVA, mensuelles ou trimestrielles, sont tenus de déposer une liste annuelle. Ceci vaut également pour les assujettis étrangers qui sont identifiés à la TVA en Belgique et qui sont redevables de la TVA belge sur les opérations qu'ils effectuent.