

buer un bénéfice ou d'accorder un enrichissement direct à ses membres, ses associés ou à ses dirigeants.

On ne peut que se réjouir de la clarification opérée par le législateur en ce qui concerne la possibilité pour les associations de se livrer à des activités industrielles ou commerciales, soit selon le vocabulaire qui devient incontournable, d'être reconnues comme des en-

treprises.

A ce titre, et bien que la réforme ne soit pas encore achevée, il est cohérent que les nombreuses dispositions particulières visent également les associations ou qu'une juridiction d'exception, par le passé compétente uniquement pour les commerçants, connaisse

Denis DUFOUR
Avocat au barreau de Bruxelles
Assistant à l'ULB

Taxe Caïman et associations : le crocodile a les dents encore plus longues¹

La taxe Caïman ou taxe de transparence a pour but d'imposer les revenus des patrimoines qui sont artificiellement séparés du patrimoine du contribuable². Cette taxe vise tant les personnes physiques que les entités soumises à l'impôt des personnes morales (IPM)³, et donc notamment les ASBL qui sont soumises à cet impôt⁴.

L'article 220/1 du C.I.R. 1992 définit le régime de la taxe Caïman applicable aux assujettis à l'IPM :

« § 1^{er}. Les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique sont imposables dans le chef de la personne morale visée à l'article 220 qui est le fondateur de cette construction juridique, comme si cette personne morale les avait recueillis directement.

Les dispositions visées à l'article 5/1, § 1^{er}, alinéas 2 à 7, 9 et 10, s'appliquent aux personnes morales visées à l'alinéa 1^{er}.

§ 2. Dans le cas où un apport des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique visée au a) ou b) ou dans le cas où les actifs d'une construction juridique sont transférés vers un autre État, les revenus non distribués de cette construction juridique sont censés, au moment où l'apport ou le transfert est réalisé, être attribués ou mis en paiement à la personne morale visée à l'article 220 qui est le fondateur de cette construction juridique.

¹ Titre fortement inspiré de celui de la contribution de Mesdames De Brauwere et Wils (V.-A. De Brauwere et C. Wils, « Taxe Caïman : le crocodile aux dents longues », R.G.F., 2015/8, pp. 5-23), adapté au contexte de la loi-programme du 25 décembre 2017, laquelle étend le champ d'application aux associations de fait.

² K. Mees, « Loi-programme de fin d'année : volet fiscal (2) », Tax Brèves, 9 janvier 2018, www.monkey.be .

³ Voy. notamment : J. Van Dyck, « Déclaration à l'IPM : vérifier si la 'taxe Caïman' n'est pas applicable », Le Fiscologue, n°1479, 10 juin 2016, p. 2.

⁴ Voy. art. 220, 3^o, du C.I.R. 1992.

Le présent paragraphe n'est pas applicable aux transferts visés à l'article 5/1, § 2, alinéa 2.

§ 3. Les paragraphes 1^{er} et 2 ne sont pas applicables dans les cas visés à l'article 5/1, § 3. »

Instaurée il y a deux ans⁵, le législateur belge vient de revoir son régime par la loi-programme du 25 décembre 2017⁶. L'ensemble des mesures est désormais entré en vigueur⁷.

Dans les lignes qui suivent, nous proposons un aperçu général des éléments caractéristiques de ce dispositif fiscal pour les assujettis à l'IPM, à savoir les différentes définitions des notions-clés (A.), le principe même de la transparence fiscale (B.), l'application différenciée selon la catégorie d'assujettis à laquelle le contribuable appartient (C.), les exceptions à l'application du régime (D.). Pour que l'IPM – et partant la taxe Caïman – puisse être appliqué, l'assujetti devait en principe⁸ posséder la personnalité juridique. Le législateur vient de revoir ce principe en rendant possible l'application de la taxe Caïman aux associations de fait. C'est par ces dernières considérations que nous achèverons notre exposé (E.).

A. Les définitions des notions-clés

Qui est visé en tant que « fondateur » (1.) ? Qu'entend-on par « constructions juridiques » (2.) ? Les définitions de ces notions sont placées à l'article 2 du C.I.R. 1992, ce qui signifie qu'elles ont vocation à s'appliquer pour l'entièreté du C.I.R. 1992, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés d'exécution.

1. Constructions juridiques

Il faut distinguer trois catégories de « constructions juridiques » :

- 1) Certaines « relations juridiques »⁹, lesquelles visent les trusts et d'autres relations fiduciaires (première catégorie) ;
- 2) Les personnes morales soumises à un impôt de moins de 15%¹⁰ (deuxième catégorie) ; les personnes morales établies

⁵ Voy. pour la loi introduisant la taxe Caïman, la loi-programme du 10 août 2015, *M.B.*, 18 août 2015 (art. 38-47). Le législateur avait déjà revu sa copie une première fois : voy. la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *M.B.*, 30 décembre 2015.

⁶ Voy. à ce sujet : C. Buysse, « Loi-programme du 25 décembre 2017 : les mesures retenues », *Le Fiscologue*, n° 1549, 12 janvier 2018, p. 8 ; K. Mees, « Loi-programme de fin d'année : volet fiscal (2) », *Tax Brèves*, 9 janvier 2018, www.monkey.be.

⁷ Voy. l'article 100 de la loi-programme du 25 décembre 2017 : « Les dispositions de l'article 86, 4^o, article 87, 1^o et 4^o à 7^o, article 93, 1^o et 3^o, et des articles 89, 90, 97 et 99 sont applicables aux revenus recueillis, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 17 septembre 2017 et, en ce qui concerne l'application du précompte mobilier, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du premier jour du mois qui suit la publication au Moniteur belge de la présente loi. Les autres dispositions de la présente section entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2018 ».

⁸ Attention, la personnalité juridique en droit des groupements n'équivaut pas à la personnalité juridique fiscale. En effet, certains organismes de droit belge possédant la personnalité juridique sont, pour l'application des impôts sur les revenus, censés être dénués de la personnalité juridique (voy. l'article 29 du C.I.R. 1992).

⁹ Voy. art. 2, § 1, 13^o, a, du C.I.R. 1992 : « une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel ou laquelle des biens ou des droits sont placés sous le contrôle d'un administrateur afin de les administrer dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou dans un but déterminé. Cette relation juridique présente les caractéristiques suivantes : – le titre de propriété relatif aux biens ou droits en question est établi au nom de l'administrateur ou d'une autre personne pour le compte de l'administrateur ; – les biens de la construction juridique constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine de l'administrateur ; – l'administrateur est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes de la construction juridique et les règles particulières imposées à l'administrateur par la loi ».

¹⁰ Voy. art. 2, § 1, 13^o, b, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992 : « toute société, association, établissement, organisme ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où il est établi, soit, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus, soit, y est soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants ».

dans l'Espace économique européen (EEE) ne sont en principe pas visées par la deuxième catégorie sauf si elles figurent sur la liste 'limitative' *ad hoc*¹¹. Concernant les personnes morales établies hors de l'EEE, il existe une liste exemplative de personnes morales présumées visées par la mesure¹² : pour les personnes morales établies hors de l'EEE, ne pas faire partie de la liste ne garantit pas l'inapplication de la mesure (la liste est exemplative) et, réciproquement, faire partie de la liste n'implique pas forcément l'application de la mesure (la présomption est simple et peut être renversée si l'on prouve que l'impôt sur les revenus s'élève à au moins 15 % du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants¹³) ;

- 3) La troisième catégorie – instaurée par la loi de décembre 2017 – vise à éviter les contournements de la taxe par le biais de l'intégration d'une construction juridique dans une convention (cf. un con-

¹¹ Voy. art. 2, § 1, 13^o, b, al. 2, du C.I.R. 1992 : « A l'exception des cas déterminés par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les formes juridiques visées à l'alinéa 1^{er} qui sont établies dans un État ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen ne constituent pas des constructions juridiques ». Ces cas déterminés sont prévus dans l'arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, M.B., 29 décembre 2015.

¹² Voy. art. 2, § 1, 13^o, b, al. 3, du C.I.R. 1992 : « En ce qui concerne les formes juridiques visées à l'alinéa 1^{er}, qui ne sont pas établies dans un Etat ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen, le Roi détermine par arrêté délibéré en Conseil des ministres, d'une manière non limitative, les formes juridiques visées pour des Etats ou des juridictions déterminés qui sont présumées répondre à la définition de l'alinéa 1^{er} ». La liste non limitative évoquée est prévue par l'arrêté royal du 23 août 2015 d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, M.B., 28 août 2015. (voyez concernant ces listes, notamment : J. Van Dyck, « Taxe Caïman : exit les régularisations déguisées de capitaux », Le Fiscologue, n° 1458, 8 janvier 2016, p. 2).

¹³ Art. 5/1, §3, a), du C.I.R. 1992.

trat d'assurance). La mise en place d'une construction juridique de la première ou de la seconde catégorie dans un produit d'assurance n'empêchera plus à l'avenir l'application de la taxe Caïman¹⁴.

Le législateur a également ajouté les définitions de « construction filiale »¹⁵, de « construction mère »¹⁶ et de « construction en chaîne »¹⁷ pour s'assurer que la taxe de transparence s'applique bien aux structures dites « doubles ». Christian Buysse évoque l'exemple suivant : « le contribuable X crée une construction juridique A (« construction mère »), cette dernière créant ensuite elle-même une construction juridique B (« construction filiale »). Les revenus de cette « construction en chaîne » doivent alors être « consolidés » (en d'autres mots, les revenus obtenus par B font partie des revenus de A proportionnellement à la participation de A dans B), et sont en principe imposables de manière transparente dans le chef de X, le fondateur de la « construction mère » dans la chaîne »¹⁸.

¹⁴ Voy. notamment : K. Mees, « Constructions juridiques : adaptation du régime de taxation (art. 86-100 LP) », Actualités Monkey, 1^{er} février 2018.

¹⁵ Par construction filiale, on entend une construction juridique dont les actions ou parts ou droits économiques sont totalement ou partiellement détenus par une autre construction juridique (art. 2, §1^{er}, 13^o/2 du C.I.R. 1992).

¹⁶ Par construction mère, on entend une construction juridique qui détient totalement ou partiellement les actions ou parts ou droits économiques d'une autre construction juridique (art. 2, §1^{er}, 13^o/3 du C.I.R. 1992).

¹⁷ Par construction en chaîne, on entend un ensemble de constructions juridiques formé par une construction juridique et toutes ses constructions filiales (art. 2, §1^{er}, 13^o/4 du C.I.R. 1992). Cette disposition précise encore que si la construction en chaîne contient une construction filiale qui est également une construction mère, les constructions filiales de cette construction mère font également partie de cette même chaîne de constructions juridiques. Ce principe est d'application jusqu'à ce que toutes les constructions filiales des constructions mères faisant partie de cette construction en chaîne soient reprises dans cette construction en chaîne.

¹⁸ C. Buysse, « Loi-programme du 25 décembre 2017 : les mesures retenues », Le Fiscologue, n° 1549, 12 janvier 2018, p. 8.

2. Fondateur

Peuvent être considérées comme *fondateur* :

- la personne morale assujettie à l'IPM qui a constitué la construction juridique¹⁹ ;
- la personne morale assujettie à l'IPM qui y a apporté des biens et droits lorsque la construction a été constituée par un tiers²⁰ ;
- la personne morale assujettie à l'IPM qui détient les droits juridiques des actions ou parts ou les droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par une construction juridique de la deuxième catégorie²¹ ;
- la personne morale assujettie à l'IPM qui a conclu le contrat dont question et au nom de laquelle la prime ou les primes afférentes à ce contrat sont acquittées²² (en lien avec la nouvelle catégorie de « construction juridique »).

Remarque : l'article 2, § 1^{er}, 14^o, troisième tiret, du C.I.R. 1992 envisage encore, en tant que fondateurs, les personnes physiques qui ont hérité directement ou indirectement des fondateurs-personnes physiques ou apporteurs de fonds-personnes physiques ou les personnes physiques qui hériteront directe-

¹⁹ Voy. art. 2, § 1^{er}, 14^o, premier tiret, du C.I.R. 1992 : « soit la personne physique qui l'a constituée en dehors de l'exercice de son activité professionnelle ou la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220 et qui l'a constituée ».

²⁰ Voy. art. 2, § 1^{er}, 14^o, deuxième tiret, du C.I.R. 1992 : « soit lorsque la construction juridique a été constituée par un tiers, la personne physique, agissant en dehors de son activité professionnelle, ou la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220 et qui y a apporté des biens et droits ».

²¹ Voy. art. 2, § 1^{er}, 14^o, quatrième tiret, du C.I.R. 1992 : « soit les personnes physiques ou les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220 et qui détiennent les droits juridiques des actions ou parts ou les droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par une construction juridique visée au 13^o, b) ».

ment ou indirectement de ces personnes, à partir du décès, sauf si ces héritiers, établissent qu'ils ne pourront eux-mêmes ou leurs successibles, bénéficier à aucun moment et ni d'une manière quelconque, d'un avantage octroyé par la construction juridique. À cet égard, si selon Valérie-Anne De Brauwere et Christelle Wils, une ASBL – potentielle assujettie à l'IPM – pourrait être légataire d'une personne physique ayant constitué un trust et être visée à ce titre par la mesure²³. Pour Jan Van Dyck, l'hypothèse suivant laquelle un héritier peut être considéré comme fondateur est sans objet à l'IPM²⁴. Du texte de la loi²⁵, il ressort que seuls les « héritiers » - personnes physiques sont visés ; une ASBL sort manifestement de ce cadre.

B. Le principe de la transparence fiscale

En vertu de l'article 220/1, §1^{er}, du C.I.R. 1992, les revenus **perçus** par une *construction juridique* vont être taxés sans tenir compte de l'existence de ladite construction juridique : ainsi, alors que la construction juridique perçoit des revenus, le *fondateur* de ladite construction va être taxé sur ces revenus comme s'il les percevait directement ; il s'agit d'un régime de transparence fiscale.

Deux hypothèses sont assimilées à une liquidation, à savoir *i)* lorsque des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique (de la première

²² Voy. art. 2, § 1^{er}, 14^o, cinquième tiret, du C.I.R. 1992 : « soit la personne physique ou la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales conformément l'article 220, qui a conclu le contrat visé au 13^o, c), et au nom de laquelle la prime ou les primes afférentes à ce contrat sont acquittées ».

²³ V.-A. De Brauwere et C. Wils, « Taxe Caïman : le crocodile aux dents longues », R.G.F., 2015/8, n°1.2.d), p. 7.

²⁴ J. Van Dyck, « Déclaration à l'IPM : vérifier si la 'taxe Caïman' n'est pas applicable », Le Fiscologue, n° 1479, 10 juin 2016, p. 2.

²⁵ Voy. Le texte même de l'article 2, §1^{er}, 14^o, troisième tiret, du C.I.R. 1992 mais également l'article 220/1, §1^{er}, al. 2 du C.I.R. 1992 qui exclut le renvoi à l'article 5/1, §1^{er}, al. 7, lequel fait justement référence à l'article 2, §1er, 14^o, troisième tiret, du C.I.R. 1992.

ou de la deuxième catégorie) sont *apportés* dans une nouvelle structure, ou *ii*) si les actifs d'une construction juridique (de la première ou de la deuxième catégorie) sont *transférés* vers un autre État. Comme le souligne Karin Mees, « on vise en l'espèce à décourager l'accumulation et la conception de constructions juridiques en structures complexes qui ont pour but d'empêcher l'administration de procéder effectivement à un prélèvement d'impôt »²⁶. Voilà pourquoi la mesure n'est pas applicable aux transferts vers un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition ou encore vers un État avec lequel la Belgique dispose d'un accord d'échange de renseignements en matière fiscale.

Attention : les revenus **distribués** par la construction juridique à un ou plusieurs fondateurs ne sont pas visés par le dispositif de transparence ; ces distributions doivent subir le régime fiscal associé aux dividendes²⁷.

Remarque : depuis quelques années déjà, le droit fiscal belge dispose d'une mesure générale anti-abus, l'article 344, §1^{er}, du C.I.R. 1992. Il s'agit d'une mesure anti-abus qui ne doit pas, dès lors, être confondue avec une mesure anti-fraude fiscale : si la fraude est illicite, l'abus fiscal faisant référence à un comportement – traduit dans une ou plusieurs opérations juridiques – certes licite du contribuable mais qui est jugé abusif et qui va, partant, être réputé inopposable à l'admini-

nistration fiscale²⁸. L'article 344/1, du C.I.R. 1992 vient d'être réécrit afin que le dispositif anti-abus puisse être appliqué aux actes posés par une construction juridique, laquelle est, dans le contexte de l'application de la taxe Caïman, réputée « inexistante » pour les besoins de sa taxation²⁹ (voy. *supra*). En cas d'abus fiscal, l'administration dispose donc de la possibilité d'ignorer les actes juridiques d'une construction juridique.

C. Régime *uniforme* de déclaration – régime *différencié* de taxation

L'ensemble des assujettis à l'IPM est indistinctement concerné par l'obligation de déclaration. Par contre, le coût fiscal lié à l'application de la taxe et au régime de transparence fiscale diffère. L'IPM constitue en effet une série d'impositions disjointes qui s'applique aux contribuables concernés de manière « non uniforme ». La base imposable diffère selon la catégorie d'assujettis à laquelle appartient l'entité concernée³⁰.

Jusqu'il y a peu (voy. *infra*), l'article 220 du C.I.R. 1992 distinguait trois catégories d'assujettis à l'IPM :

- 1) « l'État, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics d'action sociale [...], ainsi que les établissements cultuels publics, les zones de secours, les zones de police, ainsi que les polders

²⁸ Voy., concernant cette mesure générale anti-abus, notamment : M. Bourgeois et A. Nollet, « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », R.G.F., 2012, liv. 6, pp. 4-20.

²⁹ Voy. Doc. Parl., Chambre, 2017-2018, n° 54-2746/001, p. 41 : « l'adaptation prévue dans le présent article a pour objectif de rendre possible l'application de la disposition générale anti-abus reprise à l'article 344, § 1er, CIR 92 aux actes posés par une construction juridique, qui, normalement, n'est pas considérée en elle-même comme un contribuable ».

³⁰ Com.I.R., n°221/2.

- et wateringues » (ci-après envisagés comme la première catégorie d'assujettis);
- 2) « les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés » (ci-après envisagées comme la seconde catégorie d'assujettis). Se retrouvent dans la liste de l'article 180 certaines intercommunales et quelques entreprises publiques ;
- 3) « les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182 » (ci-après envisagées comme la troisième catégorie d'assujettis). C'est par le biais de cette disposition que les ASBL, les fondations ou encore les sociétés à finalité sociale peuvent être assujetties à l'IPM.

Les différentes bases imposables applicables à l'IPM sont précisées aux articles 221 à 224 du C.I.R. 1992. L'article 221 prévoit une imposition sur les revenus mobiliers et sur le revenu cadastral (sauf exonération applicable) des biens immobiliers situés en Belgique. L'article 222 élargit la base d'imposition à d'autres revenus immobiliers, à des revenus divers à caractère mobilier (comme les revenus recueillis à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non), à certaines plus-values. L'article 223 prévoit une imposition par exemple des dépenses non justifiées, de certaines pensions, capitaux, cotisations et primes patronales, de

frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature. L'article 224 prévoit enfin une imposition particulière à destination des intercommunales et autres structures visées à l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992 sur certains dividendes qu'elles distribuent.

L'on peut brièvement synthétiser le système sous la forme du tableau suivant :

Contribuable visé	Base imposable corrélative
Première catégorie d'assujettis	Art. 221 du C.I.R. 1992
Seconde catégorie d'assujettis	Art. 221 et 223 du C.I.R. 1992
Troisième catégorie d'assujettis	Art. 221, 222 et 223 du C.I.R. 1992
Intercommunale ou autre structure visée à l'article 180, 1° du C.I.R. 1992	Art. 221, 222, 223 et 224 du C.I.R. 1992

Pour reprendre les mots de Jan Van Dyck, « *il va de soi que l'imposition transparente des revenus d'une construction juridique ne peut porter que sur les revenus qui, suivant la catégorie à laquelle appartient la personne morale, sont imposables dans son chef, en supposant qu'elle les ait recueillis directement* »³¹.

D. Les exceptions à l'application de la taxe Caïman

En vertu de l'article 2, §1^{er}, 13°/1, du C.I.R. 1992 certains organismes et entités sont exclus de l'application de la taxe Caïman parce qu'ils « ne constituent pas des constructions

³¹ J. Van Dyck, « Déclaration à l'IPM : vérifier si la 'taxe Caïman' n'est pas applicable », Le Fisologue, n°1479, 10 juin 2016, p. 2.

juridiques » (sont visés les organismes de placements collectifs, les fonds de pension ou encore les sociétés cotées).

L'article 220/1, §3, du C.I.R. 1992 – au moyen d'un renvoi à l'article 5/1, §3, du C.I.R. 1992 – prévoit l'inapplicabilité de la taxe notamment³² si la construction juridique exerce une activité économique effective ; on parle parfois à ce sujet de l' « exception de substance »³³. Cette activité ne peut avoir pour but la gestion du patrimoine privé du fondateur ou d'un des fondateurs de cette construction juridique. Aussi, l'ensemble des locaux, du personnel et de l'équipement dont cette entité dispose dans le lieu où elle est établie et, le cas échéant, dans le lieu où elle dispose d'un établissement stable, doit se trouver dans un rapport de proportionnalité avec l'activité économique précitée que cette entité y exerce.

Attention : indépendamment de l'application ou non de la taxe Caïman, si la personne morale concernée est fondateur d'une construction juridique, elle devra mentionner l'existence de la construction juridique et de certaines informations au sein de la déclaration IPM³⁴.

E. L'extension de la mesure aux associations de fait

Dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 25 décembre 2017, l'on peut lire que cette « revisite » du régime de la taxe Caïman vise notamment à prendre en compte des situations dans lesquelles des revenus ne sont pas soumis à un impôt ; l'on envisage ici le cas

³² L'autre cas qui est visé a déjà été évoqué, à savoir la preuve rapportée que la construction juridique établie hors de l'EEE subit un impôt sur les revenus d'au moins 15% (voy. *supra*).

³³ Voy. art. 220/1, §3, du C.I.R. 1992. Voy. notamment : K. Mees, « Constructions juridiques : adaptation du régime de taxation (art. 86-100 LP) », *Actualités Monkey*, 1^{er} février 2018.

³⁴ Voy. art. 307, §1^{er}/3-4, du C.I.R. 1992.

des associations de fait et notamment les syndicats.

Les associations de fait sont-elles exemptées d'impôt ? Comment les associations non personnalisées sont-elles appréhendées par le régime d'imposition sur les revenus ?

Pour trouver à s'appliquer, l'ISoc³⁵ et l'IPM³⁶ requièrent que le contribuable dispose de la personnalité juridique.

A défaut de personnalité juridique, c'est un régime de « transparence fiscale » qui doit être appliqué. Il convient de distinguer la situation des associations qui ne se livrent ni à une exploitation ni à une occupation lucrative – qui ne perçoivent pas des bénéfices et profits – de celles qui se livrent à de telles opérations et qui perçoivent de tels revenus³⁷ :

- Si les associations non personnalisées se livrent à une exploitation industrielle, commerciale ou agricole quelconque ou à une occupation lucrative, les bénéfices ou profits résultant de cette activité professionnelle – y compris les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers affectés à l'exercice de cette activité – sont répartis entre les associés ou membres et constituent des bénéfices ou profits imposables dans leur chef³⁸, soit à l'I.P.P., soit à l'ISoc.,

³⁵ En vertu de l'article 179 du C.I.R. 1992, sont notamment visées par l'impôt des sociétés « les sociétés résidentes ». Or, en vertu de l'article 2, §1er, 5^o, a) et b) du C.I.R. 1992, une société résidente désigne toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique, se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés.

³⁶ Comme l'indique le commentaire officiel du C.I.R. 1992. Voy. Com.I.R., n°220/1 : « pour être assujettis à l'IPM, il est au préalable exigé que les contribuables intéressés : - aient leur domicile fiscal en Belgique ; - possèdent la personnalité juridique (voir commentaire des art. 2 et 179, CIR92) ».

³⁷ Voy. Com.I.R., n°179/28.

³⁸ Art. 29, §1er, du C.I.R. 1992.

- soit à l'INR, suivant l'impôt auquel les associés ou membres sont eux-mêmes assujettis ;
- Si les associations non personnalisées *ne se livrent ni à une exploitation industrielle, commerciale ou agricole quelconque, ni à une occupation lucrative*, les revenus des biens immobiliers ou des capitaux et biens mobiliers qu'elles gèrent ou administrent (sans en avoir juridiquement la propriété) pour le compte et au profit de leurs associés ou membres constituent des revenus imposables, en principe, dans le chef de ces associés ou membres, au titre de revenus immobiliers ou mobiliers.

Concernant ces seules associations qui ne perçoivent ni bénéfices, ni profits, il apparaît qu'en pratique, le traitement fiscal par transparence n'est pas appliqué dans le chef des membres d'organisations politiques, syndicats, œuvres paroissiales, mouvements de jeunesse, associations d'agrément ou associations culturelles. Les services de contrôle vérifient seulement si ces associations ont rempli leurs obligations en matière de précomptes professionnel et mobilier et si le nom et le domicile des bénéficiaires de commissions, honoraires et autres indemnités similaires sont communiqués à l'administration. L'administration fiscale ne parvient pas à identifier les membres de ces associations et à imposer de manière transparente les revenus perçus par ces associations³⁹.

À l'estime du législateur, ces associations sans personnalité juridique peuvent être traitées de façon fiscalement plus avantageuse pour leurs revenus recueillis à l'étranger (non

soumis à un précompte) par comparaison avec des associations similaires dotées de la personnalité juridique, soumises à l'IPM, et redevables d'un précompte.

Pour instaurer une égalité de traitement entre associations, une imposition particulière est désormais prévue sur les revenus mobiliers recueillis par une association sans personnalité juridique sur un compte de l'association et ce, dans le chef de la personne physique belge qui dispose du pouvoir de signature de ce compte⁴⁰.

En vertu du nouvel article 5/2 du C.I.R. 1992 :

« Les revenus mobiliers recueillis sur un compte au nom d'une association, qui ne recueille pas de bénéfices ou profits ou qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, sont imposables dans le chef de l'habitant du Royaume habilité à gérer ce compte, comme si cet habitant du Royaume les avait recueillis directement.

Dans le cas où le compte est géré par plusieurs personnes, chaque habitant du Royaume est imposable en proportion du nombre de personnes habilitées à gérer ce compte ».

Pour éviter – par l'imposition des revenus recueillis par l'association dans le chef des personnes habilitées – de décourager la prise d'un mandat dans de telles associations, l'on

³⁹ Doc. Parl., Chambre, 2017-2018, n°54-2746/001, p. 31. Voy. Com.I.R., n°317/13.

⁴⁰ Voy. à ce sujet : F. Mathieu, « Les revenus des syndicats visés par la taxe Caïman », Le Soir, 9 octobre 2017, p. 10 ; P. Blomme, « Le gouvernement comble les failles de la taxe Caïman », L'Echo, 16 septembre 2017, p. 3. Voy. aussi K. Mees, « Loi-programme de fin d'année : volet fiscal (2), Actualités Monkey, 9 janvier 2018, www.Monkey.be : « Afin de pouvoir identifier les comptes détenus à l'étranger au nom d'une association sans personnalité juridique, qui sont gérés par un ou plusieurs habitants du Royaume, la loi-programme étend le champ d'application de l'obligation de déclaration des comptes étrangers déjà en vigueur aux comptes d'une association sans personnalité juridique qui sont gérés par le contribuable, son conjoint ou un enfant dont les revenus sont ajoutés à ceux du contribuable ».

donne toutefois la possibilité à une telle association de fait de se soumettre volontairement à l'impôt des personnes morales pour un délai d'au moins six périodes imposables successives⁴¹. Il revient au Roi de définir les modalités pratiques de cet assujettissement volontaire.

L'article 220 du C.I.R. 1992 est complété par un 4°:

Sont assujetties à l'impôt des personnes morales : (...) « *les associations qui ne sont pas visées par les dispositions précédentes, qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, qui ne recueillent pas de bénéfices ou profits et qui ont choisi pour un délai d'au moins six périodes imposables successives d'être assujetties à l'impôt des personnes morales de la manière déterminée par le Roi.* »⁴²

Un article 220, 4° est intégré dans le Code des impôts sur les revenus pour tenir compte de ces assujettis d'un nouveau genre.

⁴¹ Doc. Parl., Chambre, 2017-2018, n°54-2746/001, p. 32.

⁴² Art. 92 de la loi-programme du 25 décembre 2017, *M.B.*, 29 décembre 2017.

L'on malmène ce faisant quelque peu les principes d'assujettissement évoqués jusqu'ici : la personnalité juridique était inhérente à l'impôt des personnes morales. Par le biais de l'article 220, 4°, du C.I.R. 1992, une dérogation est possible et une association de fait peut donc dorénavant être soumise, sur une base volontaire, à l'IPM.

Remarque : alors qu'une inégalité de traitement entre ASBL et associations de fait a semble-t-il justifié l'insertion de l'article 220, 4° dans le C.I.R. 1992, a priori le législateur n'a pas réalisé son œuvre d'uniformisation jusqu'au bout si l'on se fie aux textes actuels. En effet, si une ASBL soumise à l'IPM est imposable sur les revenus visés aux articles 221, 222 et 223 du C.I.R. 1992 (voy. *supra*), une association de fait soumise à l'IPM est, en l'état, imposable sur les seuls revenus visés à l'article 221, la disposition qui vise toutes les catégories de personnes assujetties à l'IPM.

Sabine GARROY

Aspirante FNRS

Taxe Institute de l'ULiège

Comité de rédaction: Denis Dufour, Sabine Garroy, Pierre Georis, Pierre Goblet, Deborah Gol, François Lagasse, Fernand Maillard, Baudouin Theunissen, Philippe T'Kint, Luca Venanzi, Jean Pierre Vincke

Rédacteur en chef: Michel De Wolf

Editeur responsable: Syneco ASBL

ASBL Actualités est une lettre d'information de Syneco ASBL (Rue des Glaces Nationales 169 à 5060 Sambreville - Chaussée de Haecht 579 BP 50 à 1031 Bruxelles, www.syneco.be) et paraît 11 fois par an (pas en août).

L'abonnement au mensuel ASBL Actualités est compris dans la cotisation annuelle d'affiliation à Syneco ASBL. La résiliation ne peut s'effectuer qu'en fin d'année d'abonnement, par écrit, et ce deux mois avant l'échéance.

Tous droits réservés. Aucun extrait de cet ouvrage ne peut être reproduit, ni saisi dans une banque de données, ni communiqué au public, sous quelque forme que ce soit, électronique, mécanique, par photocopie, film ou autre, sans le consentement écrit et préalable de l'éditeur. Les auteurs, le comité de rédaction et l'éditeur veillent à la fidélité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.