

plan de la TVA.

Pour le **bailleur**, l'avantage fiscal est double : pas de préfinancement de la TVA durant la phase de construction du bâtiment et un projet à financer hors TVA.

Pour le **preneur-assujetti** exempté (article 44, § 2 CTVA), le nouveau régime offre beaucoup plus de souplesse que le recours à un leasing immobilier et permet de transférer la maîtrise d'ouvrage de la construction d'un bâtiment neuf à un acteur spécialisé du secteur immobilier et/ou financier ou de créer le véhicule ad hoc pour construire le bâtiment dont l'ASBL a besoin : bâtiment scolaire, maison de repos, pensionnat, etc. Bien entendu et dans ce cas, il faudra veiller à ce que l'opération se réalise au prix du marché, autrement la disposition anti abus pourra

être actionnée par l'administration.

Reste toutefois à bien calibrer la sortie du régime TVA après 25 ans, surtout pour les assujettis exemptés. En effet, contrairement au leasing, un contrat de location se termine sans option d'achat au bénéfice du locataire et certainement sans transfert conventionnel de propriété du bâtiment. Toutefois, si le preneur est propriétaire du sol et a concédé celui-ci au profit du constructeur via un contrat de superficie et/ou d'emphytéose et que le démembrement de propriété prend fin, en même temps ou après que le bail ait expiré, aucun droit d'enregistrement ne sera dû puisque le bâtiment devient propriété du locataire par l'effet de la loi, c'est-à-dire par accession différée du droit de propriété.

Pieter BECKER

Fiscaliste

Petit point d'actualité sur les exonérations prévues pour les biens immobiliers affectés sans but de lucre à des fins bien précises

Les ASBL peuvent être exonérées de précompte immobilier sur les biens immobiliers qu'elles affectent à certaines fins désintéressées. Le présent article fait le point sur quelques évolutions à ce sujet, à la suite notamment de la nouvelle interprétation donnée par la Cour constitutionnelle à la notion d'« œuvres analogues de bienfaisance ».

Alors que les revenus des biens immobiliers contribuent en principe à la formation du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques¹, l'article 12, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 prévoit une exception à cette règle : « sont exonérés les revenus de biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers sis dans un état membre de l'espace économique eu-

ropéen qu'un contribuable ou un occupant a affecté sans but de lucre à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance ».

¹Voy. Com I R, n°12/2

Pour bénéficier de cette exonération, il convient de rencontrer deux conditions : premièrement, le contribuable ou l'occupant ne peut pas poursuivre un but de lucre ; deuxièmement, l'immeuble doit recevoir une affectation particulière.

Si ces deux conditions sont rencontrées, le revenu cadastral des biens immobiliers ou parties de biens immobiliers est en principe également exonéré de précompte immobilier, sous réserve des particularités du régime applicable dans chaque Région, puisque la matière du précompte immobilier est régionale.

En *Région wallonne*, « est exonéré du précompte immobilier, le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers visé(s) à l'article 12, § 1^{er}, en ce compris les résidences-services et les infrastructures d'accueil d'enfants de moins de trois ans ainsi que les infrastructures d'accueil et d'hébergement pour personnes handicapées » (art. 253, al. 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992 applicable en Région wallonne). En Région flamande, « sur la demande du redevable, une exonération du précompte immobilier est accordée pour le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers, situés en Région flamande, qu'un contribuable ou un occupant a affecté sans but lucratif à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de maisons de vacances pour des personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance » (art. 2.1.6.0 1, al. 1^{er}, 1^o, du Code flamand de la fiscalité

pour la *Région flamande*). En Région de Bruxelles-Capitale, « les exonérations prévues par les paragraphes 2 à 7 ne sont accordées que si l'occupant a affecté sans but de lucre le bien immobilier ou la partie de bien immobilier en question » (art. 253, § 1^{er}, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992 applicable en *Région de Bruxelles-Capitale*).

Nous examinons ci-après certains éléments communs aux législations régionales, et revenons ensuite brièvement sur les spécificités plus nettes du régime applicable en Région de Bruxelles-Capitale.

Première condition : le contribuable ou l'occupant ne peut pas poursuivre un but de lucre

Selon le commentaire administratif, compte tenu de la condition d'absence de lucre, le contribuable (qu'il soit propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier) ne peut retirer de son immeuble, sous quelque forme que ce soit, directement ou indirectement, un avantage ou profit quelconque². Une loi du 21 mai 1996³ a précisé que l'exonération pouvait également s'appliquer lorsque c'est l'occupant qui affecte sans but de lucre le bien immobilier à l'une des affectations prescrites.

L'absence de but de lucre doit toujours s'apprécier dans le chef de celui qui affecte ou destine l'immeuble à la fin spécifique visée, c'est-à-dire soit dans le chef du contribuable, soit dans le chef de l'occupant du bien immobilier concerné. Par contre, les deux conditions (l'absence de but de lucre et l'affecta-

² Voy Com I R, n°253/6

³ Loi portant exonération du revenu cadastral pour l'exercice public de l'assistance morale laïque du 21 mai 1996, M B, 31 juillet 1996
Voy aussi la circulaire n° CI RH 222/509 586 du 15 septembre 1998

tion à une fin spécifique) doivent être réunies dans le chef de la même personne⁴.

L'absence de but de lucre est relative à l'utilisation de l'immeuble concerné. Ainsi, il ne faut pas s'arrêter à la « qualité » du contribuable, mais apprécier l'affectation de l'immeuble concerné⁵. Ainsi, l'exonération ne peut pas être automatiquement accordée à des ASBL au motif qu'elles sont censées ne pas poursuivre un but de lucre⁶ ou, au contraire, automatiquement refusée à des sociétés au motif qu'elles sont censées poursuivre un but de lucre⁷.

La perception d'une indemnité ou d'un avantage n'implique pas nécessairement la poursuite d'un but de lucre. La Cour de cassation refuse en effet d'assimiler « l'absence de but de lucre » à « l'absence de recettes » et elle accepte que l'immeuble procure au contribuable un profit occasionnel, pour autant que ce profit soit lui-même destiné au maintien ou à l'extension d'un des objectifs d'utilité publique prévus par l'article 12, § 1^{er}, du C.I.R. 1992⁸. A cet égard, il n'est pas requis que l'avantage soit affecté au bien immobilier dont l'avantage est tiré⁹.

Seconde condition : l'immeuble doit recevoir une affectation particulière

Pour bénéficier des exonérations prévues, l'immeuble doit être affecté soit à l'une des

⁴Cass, 19 octobre 2012, F 11 0088 N, Cass 20 mars 2014, F 13 0015 N/3

⁵Voy Com I R, n°253/14 et Anvers, 22 février 2000

⁶Voy Com I R, n°253/12

⁷Voy Com I R, n°253/13. Voy néanmoins l'art 253, § 1^{er}, al 2, du C.I.R. 1992 applicable en Région de Bruxelles-Capitale, qui prévoit une présomption, certes réfragable de but de lucre pour les sociétés « commerciales », à l'exception des sociétés ayant adopté la variante à finalité sociale

⁸Voy L. Simonet, « Les ASBL et l'immunisation du revenu cadastral », R G F, n° 2, 1984, pp 23-28

⁹Cass, 19 octobre 2012, C 11 0203 N

affectations énumérées dans la loi¹⁰, soit à l'installation d'autres « œuvres analogues de bienfaisance ».

Œuvres analogues de bienfaisance : Cour de cassation c. Cour constitutionnelle¹¹

Selon la Cour de cassation, les termes « œuvres analogues de bienfaisance » désignent les institutions qui fournissent des « soins physiques ou psychiques de quelque manière que ce soit »¹²

Toutefois, dans un arrêt du 29 mars 2018, la Cour constitutionnelle a déclaré qu'en suivant cette interprétation, le principe d'égalité était violé. En effet, en distinguant les institutions qui fournissent des soins physiques ou psychiques des institutions qui fournissent d'« autres » soins, l'exonération se fonde alors sur un critère sans rapport avec l'objectif de l'exonération, qui est d'« encourager l'accueil désintéressé de personnes ayant besoin d'aide en favorisant fiscalement les biens immobiliers utilisés à cette fin »¹³. Dès lors, une institution fournissant une aide sociale (guidance budgétaire, gestion budgétaire, médiation de dettes, plans de remboursement, information, conseils et renvoi de personnes à d'autres organisations, formations internet, etc.) peut, le cas

¹⁰Pour des illustrations concernant les différentes affectations, voy notamment Tiberghien – Manuel de Droit Fiscal – 2017-2018, Waterloo, Wolters Kluwer, 2018, pp 75-77

¹¹Sur cette notion d'œuvres analogues de bienfaisance et concernant les divergences entre la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle, voy aussi A. Thilmany, « Un nouvel arrêt en matière d'œuvres analogues de bienfaisance », Actualités fiscales, n° 2018/27, C. Buysse, « Notion 'd'œuvres de bienfaisance' plus vaste que les seuls soins physiques ou psychiques », Le Fiscologue, n° 1561, 6 avril 2018, p 11

¹²Cass, 24 mai 2012, C 11 0492 N, F J F, 2012, liv 9, p 1038, Cass, 24 avril 2015, RG F 14 0121 N, F J F, 2016/077, Cass, 23 décembre 2016, RG F 15 0194 N commenté par Ch. Buysse, « ASBL/accueil d'enfants exonération du precompte immobilier », Le Fiscologue, n° 1506, le 27 janvier 2017, p 11, Cass, 10 février 2017, F 16 0013 N, F J F, 2017, liv 6, p 200

¹³C. Const, n° 44/2018, 29 mars 2018, B 3 1

échéant, bénéficiant de la mesure d'exonération.

La Cour constitutionnelle a ainsi conclu que les articles 12, § 1^{er}, et 253 du C.I.R. 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle les institutions qui fournissent, sans but de lucre, une aide autre que des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'aide sont considérées comme des « œuvres analogues de bienfaisance ».

Il en résulte que, dans une interprétation conforme à la Constitution, les exonérations prévues aux articles 12, § 1^{er}, et 253 du C.I.R. 1992 ne pourraient plus être refusées pour des établissements qui fournissent un tel autre type d'aide uniquement sur la base d'un argument suivant lequel ils ne dispenseraient pas de soins physiques ou psychiques¹⁴.

Cas particulier de la Région de Bruxelles-Capitale

En Région de Bruxelles-Capitale, une ordon-

¹⁴ Voy C. Buysse, « Notion 'd'œuvres de bienfaisance' plus vaste que les seuls 'soins physiques ou psychiques' », *Le Fiscalogues*, n° 1561, 6 avril 2018, p. 11.

nance du 23 novembre 2017 a remplacé, à partir de l'exercice d'imposition 2018, l'article 253 du C.I.R. 1992. Le régime de l'exonération du précompte immobilier pour affectation à une fin désintéressée s'y trouve profondément modifié.

Ainsi, le nouveau régime d'exonération du précompte immobilier ne fait plus référence à la notion d'« œuvres analogues de bienfaisance »¹⁵; l'arrêt de mars 2018 n'a donc pas d'impact sur le champ d'application de l'exonération du précompte immobilier en Région bruxelloise.

ASBL Actualités a commenté le régime bruxellois issu de l'ordonnance du 23 novembre 2017 dans le numéro 270 de juin-juillet 2018; nous y renvoyons le lecteur du présent article.

¹⁵ À ce sujet, voy notamment C. Buysse, « Exonération de Pr I conditions plus sévères en Région bruxelloise », *Le Fiscalogues*, n° 1557, 9 mars 2018, p. 5.

Sabine GARROY

Aspirante FNRS
Tax Institute de l'ULiège

La cession à l'ASBL employeur des droits d'auteur sur les créations réalisées par ses travailleurs

Une ASBL qui emploie des personnes qui créent des contenus, tels des textes, dessins ou photos, est avisée d'inclure des clauses prévoyant la cession en sa faveur des droits d'auteur dans les contrats de travail. Pour que ses collaborateurs puissent bénéficier du régime fiscal avantageux applicable aux droits d'auteur, un contrat de cession particulier doit être conclu entre l'ASBL et ceux-ci.

Les règles applicables en matière de droit d'auteur se trouvent dans le livre XI (titre 5,

art. XI.165 et s.) du Code de droit économique (CDE), anciennement la loi sur le droit