

L'EXONÉRATION DE PRÉCOMPTE IMMOBILIER POUR LES IMMEUBLES AFFECTÉS À DES ŒUVRES DE BIENFAISANCE : Désormais une même vision de la notion d'« œuvres analogues de bienfaisance » pour deux cours suprêmes

Les ASBL sont exonérées de précompte immobilier sur les biens immobiliers qu'elles ou leurs occupants affectent à certaines fins désintéressées. Le législateur a énuméré les affectations concernées de manière limitative, de sorte qu'il faille en principe établir que l'immeuble se trouve bien dans une des situations ainsi visées. Toutefois, le bénéfice de l'exonération s'étend aussi aux hypothèses dans lesquelles le bien immeuble est affecté à une œuvre de bienfaisance qui revêt un caractère « analogue » à celles qui sont énoncées dans le texte. L'interprétation du mot « analogue » a donné lieu à de nombreuses tergiversations en jurisprudence, au détriment de la sécurité juridique. Récemment, la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle ont néanmoins opéré un mouvement de rapprochement quant à la détermination de la portée et des limites de l'exonération.

La notion d'œuvres analogues de bienfaisance : du chaos à l'écho

Les revenus des biens immobiliers contribuent en principe à la formation du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques¹. L'article 12, § 1er, du Code des impôts sur les revenus (ci-après, 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 européen qu'un contribuable ou un occupant a affectés 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 ».

Pour bénéficier de cette exonération, il convient de satisfaire à deux conditions : premièrement, le contribuable ou l'occupant ne peut pas poursuivre un but de lucre ; deuxièmement, l'immeuble doit recevoir une des affectations telles que visées par le texte légal. Ces deux conditions ont été détaillées dans le n° 275 d'ASBL Actualités.

¹ Voy. Com.I.R., n°12/2.

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 l'importante réserve des particularités du régime applicable dans chaque Région, puisque la matière du précompte immobilier est régionalisée².

L'exonération relative aux immeubles affectés à des fins désintéressées est susceptible d'impacter la charge fiscale pesant sur une ASBL soumise à l'impôt des personnes morales. En effet, tout d'abord, pour un bien immeuble situé en Belgique et *non loué*, l'ASBL est normalement redevable du précompte immobilier sur ledit immeuble sauf si elle satisfait aux conditions permettant de bénéficier d'une exonération³. En outre, cette ASBL doit acquitter une cotisation de 20 % (à partir de l'exercice d'imposition 2021) sur le revenu tiré d'un bien immeuble sis à l'étranger, *loué ou non*, sauf si le revenu cadastral de cet immeuble bénéficierait d'une exonération de précompte immobilier s'il était situé en Belgique⁴. Enfin, une ASBL est aussi redevable d'une

² Voy., le cas échéant, l'article 253 du C.I.R. 1992 applicable en Région wallonne ; l'article 253 du C.I.R. 1992 applicable en Région de Bruxelles-Capitale et l'article 2.1.6.0.1 du Code flamand de la fiscalité en Région flamande.

³ Art. 221, al. 1^{er}, 1^o et art. 225, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992.

⁴ Art. 222, 1^o et art. 225, al. 2, 1^o, du C.I.R. 1992.

cotisation de 20 % (à partir de l'exercice d'imposition 2021) sur le revenu issu de la *mise en location* d'un immeuble situé en Belgique, sauf, notamment, si le locataire, sans but de lucre, affecte ce bien à l'une des fins prévues à l'article 12, § 1^{er}, du C.I.R. 1992⁵.

Ainsi, les ASBL sont exonérées d'impôts sur les revenus immobiliers qu'elles ou leurs occupants affectent à certaines fins désintéressées. Le législateur a énuméré les affectations concernées de manière limitative, de manière telle qu'il faille en principe établir que l'immeuble se trouve bien dans une des situations ainsi visées. Toutefois, le bénéfice de l'exonération s'étend aussi aux hypothèses dans lesquelles le bien immobilier est affecté à une œuvre de bienfaisance qui revêt un caractère « analogue » à celles qui sont énoncées dans le texte.

L'interprétation de l'expression d'« œuvre analogue de bienfaisance » donne lieu, depuis des années, à de nombreuses discussions et tergiversations en jurisprudence⁶. Récemment toutefois, des décisions récentes de la Cour de cassation et de la Cour constitutionnelle indiquent un mouvement de rapprochement dont il convient ici d'éclaircir la portée.

Selon la Cour de cassation, dans un souci d'interprétation stricte du droit fiscal, l'analogie requise implique ici concrètement que seuls puissent bénéficier de l'exonération les immeubles (ou parties d'immeubles) affectés à la fourniture de « soins physiques ou psychiques de quelque manière que ce soit »⁷. D'après la

Cour constitutionnelle, une telle interprétation restreint par trop le champ de l'exonération, de manière telle que la disposition légale ainsi mise en œuvre heurte le principe d'égalité et de non-discrimination. Pour que le régime puisse se conformer à cette garantie constitutionnelle, il convient de donner une acception et un contenu plus larges à la notion d'« œuvres analogues de bienfaisance », et donc, à l'exonération. Cette dernière devrait pouvoir couvrir les immeubles utilisés par des institutions qui fournissent, sans but de lucre, une aide autre que des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'aide⁸.

Par voie de conséquence, les deux Cours suprêmes divergeaient quant à l'analyse de la portée de l'exonération ici prévue en matière d'impôt des personnes physiques et, par extension, de précompte immobilier. Concrètement et en guise d'illustration, un atelier protégé (désormais, entreprise de travail adapté ou *maatwerkbedrijf*) ne pouvait être considéré comme une « œuvre analogue de bienfaisance » par la Cour de cassation⁹, alors que tel devait pouvoir être le cas pour la Cour constitutionnelle dans la perspective d'une interprétation du champ de l'exonération qui puisse être conforme au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Or, selon une règle classique d'interprétation, en cas de doute possible quant à la portée exacte d'une norme, il convient de préférer, entre deux interprétations possibles, celle qui la rend conforme au texte de la Consti-

⁵ Art. 222, 2^o, 3^e tiret et art. 225, al. 2, 1^o, du C.I.R. 1992.

⁶ Voy. ASBL Actualités n° 275 à ce sujet.

⁷ Cass., 24 mai 2012, C.11.0492.N., commenté par C. Buysse, « Soins de santé physique ou mentale : de n'importe quelle manière », Le Fiscologue, n° 1302, le 29 juin 2012, p. 11 ; Cass., 24 avril 2015, RG F.14.0121.N., commenté par C. Buysse, « Exonération du Pr.I. pour affectation sans but de lucre : pas pour un atelier social », Le Fiscologue, n° 1443, le 18 septembre 2015, p. 12 et par E. Moonen, « Een sociale werkplaats is geen soortgelijke

weldadigheidsinstelling: artikel 12, § 1 WIB 1992 vereist een beperkende interpretatie », T.F.R., 2015, n° 492, pp. 989-992 ; Cass., 7 avril 2016, RG F.15.0131.N. ; Cass., 23 décembre 2016,

⁷ suite RG F.15.0194.N commenté par C. Buysse, « ASBL/accueil d'enfants : exonération du précompte immobilier », Le Fiscologue, n° 1506, le 27 janvier 2017, p. 11 ; Cass., 10 février 2017, RG F.16.0013.N., commenté par C. Buysse, « Assistance aux pauvres : exonération du Pr.I. même sans fourniture d'hébergement », Le Fiscologue, n° 1512, le 10 mars 2017, p. 12.

⁸ C. Const., n° 44/2018, 29 mars 2018, commenté par C. Buysse, « Quelles 'aides' aux personnes donnent droit à l'exonération du Pr.I. ? », Le Fiscologue, n° 1562, le 13 avril 2018, p. 3.

⁹ Voy. en particulier les arrêts du 24 avril 2015 et du 7 avril 2016.

tution plutôt que celle qui implique la violation de cette dernière.

Plusieurs juridictions de fond se sont positionnées en faveur de l'interprétation large défendue par la Cour constitutionnelle.

Ainsi, à propos de l'affectation de l'immeuble à un atelier protégé, la Cour d'appel d'Anvers (statuant sur renvoi après un arrêt de cassation daté du 7 avril 2016) a opté pour l'interprétation large suggérée par la Cour constitutionnelle. L'article 1110 du Code judiciaire prévoit que la juridiction de renvoi doit se conformer à l'arrêt de la Cour de cassation sur le point de droit tranché par cette Cour. Toutefois, comme les parties sont, par le renvoi, replacées dans la situation dans laquelle elles se trouvaient devant le juge dont la décision a été cassée, elles peuvent avancer de nouveaux faits et moyens¹⁰. En l'occurrence, le contribuable a invoqué la jurisprudence de la Cour constitutionnelle en tant que « nouvelle donnée de fait ». Pour que l'on puisse parler d'une œuvre « analogue » de bienfaisance, la Cour d'appel note qu'il ne suffit pas que l'organisation en cause poursuive un objectif social ; les notions de « soin » et de « dépendance » semblent importantes¹¹. En l'espèce, l'ASBL en cause dispensait des soins sociaux et sociétaux aux personnes en situation de dépendance, ce qui est le dénominateur commun des hôpitaux, cliniques, dispensaires, maisons de repos et maisons de vacances pour enfants ou personnes pensionnées. Elle en conclut que l'ASBL peut être considérée comme une œuvre de bienfaisance analogue à ces derniers (hôpitaux, cliniques, dispensaires, etc.). Compte tenu de la règle de droit judiciaire selon laquelle « aucun recours en cassation n'est admis contre la décision de cette juridiction, en tant que celle-

ci est conforme à l'arrêt de cassation¹² »¹³, un nouveau pourvoi était donc tout à fait concevable *in casu*¹⁴.

Dans un arrêt rendu le 18 juin 2019, qui concernait également l'hypothèse de l'affectation d'un immeuble à un atelier protégé, la Cour d'appel de Gand s'est elle aussi ralliée à l'analyse développée par la Cour constitutionnelle¹⁵. La Cour contrôle si la contribuable est un fournisseur de soins comparable ou similaire à ceux que les institutions expressément et limitativement énumérées procurent¹⁶, mais sans se limiter uniquement aux soins physiques ou mentaux. Elle constate que la contribuable est, d'une part, une institution de bienfaisance qui fournit des soins et répond aux demandes de soins émanant de ses collaborateurs ciblés et, d'autre part, une entreprise d'économie sociale dotée d'une mission sociale complémentaire. La contribuable encourage ses collaborateurs ciblés et les aide à surmonter leurs propres limites physiques et psychiques, renforçant, ce faisant, leur capacité d'autonomie. L'objet et les activités de la contribuable se rapportent indéniablement, pour une bonne part, au domaine de la santé mentale. De même, il existe une importante composante relative à la formation, à l'accompagnement et au soutien vis-à-vis des collaborateurs ciblés, de manière à leur permettre de mieux fonctionner. C'est en soi très comparable à ce que « l'enseignement » (autre finalité désintéressée visée à

¹² Nous soulignons.

¹³ Art. 1110, *in fine*, du Code judiciaire.

¹⁴ Anvers, 29 octobre 2019, A.F.T., 2020, liv. 2, p. 20. Pour un commentaire, voy. J. Van Dyck, « Œuvres analogues de bienfaisance : Anvers suit la Cour constitutionnelle », *Le Fiscalogues*, n° 1640, 17 janvier 2020, p. 8. Voy. aussi Anvers, 21 janvier 2020, www.Monkey.be (concernant la friperie d'un atelier social).

¹⁵ Gand, 18 juin 2019, F.J.F., n° 2019/254. H. Putman et E. Burssens, « OV en soortgelijke weldadigheidsinstellingen: de fiscale nestor blijkt springlevend », *A.F.T.*, n° 2020/2, pp. 20-22, spéc. p. 22.

¹⁶ H. Putman et E. Burssens, « OV en soortgelijke weldadigheidsinstellingen: de fiscale nestor blijkt springlevend », *A.F.T.*, n° 2020/2, pp. 20-22, spéc. p. 22.

¹⁰ L. Claus, « Het gewijzigde art. 1110 Ger.W. : de omvang van het debat voor de rechter op verwijzing aan banden gelegd ? », *R.W.*, 2018-2019, n° 17, 22 décembre 2018, p. 649.

¹¹ Voy. H. Putman et E. Burssens, « OV en soortgelijke weldadigheidsinstellingen: de fiscale nestor blijkt springlevend », *A.F.T.*, n° 2020/2, pp. 20-22, spéc. p. 21.

l'article 12 du C.I.R. 1992) vise à l'égard des enfants et constitue aussi une forme de prestation de soins plus nette encore que ce qui se constate au sein des maisons de vacances pour enfants ou personnes retraitées, ou même au sein des maisons de repos. *In fine*, la Cour conclut que la contribuable a droit à l'exonération du précompte immobilier.

Il ressort d'un arrêt du 19 mars 2020¹⁷ que la Cour de cassation se rallie désormais à l'interprétation plus large suggérée par la Cour constitutionnelle. Dans cette décision, la Cour précise que les œuvres « analogues » de bienfaisance visent les institutions qui fournissent, de quelque manière que ce soit des soins physiques, psychiques ou autres, à des personnes dans le besoin¹⁸. Un atelier protégé, qui organise des emplois pour les demandeurs d'emploi dont le placement est difficile, fournit des soins aux personnes dans le besoin. Il doit donc être considéré comme une œuvre analogue de bienfaisance, pour les besoins de l'exonération du revenu des biens immeubles qui y sont affectés sans but de lucre.

Les autres enseignements issus de la jurisprudence de la Cour de cassation à propos de la notion d'œuvres analogues de bienfaisance

À côté de l'éclaircissement relatif à la notion de « soins », survenu en 2020, la jurisprudence de la Cour de cassation offre d'autres éléments d'interprétation pertinents à propos de l'expression d'« œuvres analogues de bienfaisance ».

¹⁷ Cass., 19 mars 2020, n° 19.0045.N. Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « 'œuvres analogues de bienfaisance' : la Cour de cassation s'aligne », *Le Fiscologue*, n° 1654, 24 avril 2020, p. 3.

¹⁸ Traduction libre de : met soortgelijke weldadigheidsinstellingen worden de instellingen bedoeld die op eender welke wijze geestelijke, fysieke dan wel andere zorg verstrekken aan hulpbehoevenden.

La prestation des soins doit-elle intervenir dans l'immeuble ?

En vertu de la jurisprudence de la Cour de cassation, un centre de télé-accueil fournissant aide et assistance téléphoniques à des personnes en difficulté constitue une œuvre analogue de bienfaisance pour les besoins de l'exonération d'impôt des personnes physique et du précompte immobilier¹⁹. Des soins ad hoc sont fournis et le fait que les destinataires de ceux-ci ne se rendent généralement pas physiquement au centre pour en bénéficier ne modifie pas la conclusion. Pour autant, les soins doivent être fournis « sur place ». Ainsi, en ce qui concerne un service de télé-accueil, les soins se localisent à l'endroit où les conversations sont tenues avec les personnes nécessitant des soins.

Toutefois, dans le cadre de l'arrêt prononcé le 18 mai 2018, relatif à une caserne de pompiers²⁰, l'avocat général Henkes a souligné dans ses conclusions²¹ que le fait que l'activité visée par la loi soit en tout ou partie exercée en dehors de l'immeuble ne doit pas faire pas obstacle à l'exonération. Ainsi, même si cet argument n'a en définitive pas été examiné par la Cour, il n'apparaît pas inconcevable de pouvoir scinder le lieu de la prestation de « bienfaisance » (*in casu*, les premiers soins aux personnes en situation d'urgence médicale à l'occasion d'une intervention) de l'immeuble hébergeant le prestataire (*in casu*, la caserne).

L'aide implique-t-elle l'hébergement ?

L'article 12, §1^{er}, du C.I.R. 1992 fait notamment mention explicite de l'hypothèse d'une affectation de l'immeuble à un home de vacances pour enfants. La Cour de cassation, dans un arrêt du 23 décembre 2016²², n'a pas cassé la décision

¹⁹ Cass., 24 mai 2012, C.11.0492.N., F.J.F., 2012, liv. 9, p. 1038

²⁰ Cass., 11 mai 2018, RG F.17.0106.F.

²¹ Devant la Cour de Cassation, des conclusions sont en effet déposées par le Ministère public.

²² Cass., 23 décembre 2016, *op. cit.*

faisant l'objet du pourvoi : le juge du fond estimait qu'une institution qui propose un accueil et des activités encadrées par des accompagnateurs professionnels avant et après les heures de classe, le mercredi après-midi, pendant les jours de congé et les vacances, ainsi que pendant le temps de midi, dispense des soins ad hoc et correspond à une institution analogue de bienfaisance au sens de l'article 12, § 1^{er} du C.I.R. 1992. La question pouvait se poser de savoir si le législateur voulait limiter l'exonération à l'hypothèse dans laquelle la garde des enfants s'accompagne d'un hébergement ? La réponse semble être négative. Les conclusions de l'avocat général dans cette affaire mettent en évidence le fait que l'absence de nuitée n'empêche pas que l'objectif essentiel d'une initiative extrascolaire de garde d'enfants corresponde à l'activité d'un home de vacances (accueil et garde d'enfants de manière pédagogiquement responsable), tout en rappelant que le commentaire administratif lui-même admet l'exonération des immeubles affectés sans but de lucre à des crèches.

Dans un autre arrêt, la Cour de cassation a eu l'occasion de préciser que la circonstance que l'administration de soins physiques ou psychiques n'est combinée ni avec un séjour de nuit dans l'institution, ni avec un hébergement ne fait pas obstacle à ce qu'une institution qui dispense ce type de soins soit une œuvre analogue de bienfaisance au sens de l'article 12, § 1^{er}, du code précité. En l'occurrence, il s'agissait d'une ASBL

qui assurait une assistance aux pauvres et qui, outre la fourniture de vêtements et d'aliments à bas prix, mettait notamment à disposition un « lieu de rencontre » en vue de renforcer les contacts et réseaux sociaux et qui permettait de faire plus facilement appel aux services et à l'aide sociale de première ligne²³.

La Cour de cassation n'exige donc pas un hébergement dans l'immeuble de l'institution prestataire.

Les particularités du régime bruxellois

En Région de Bruxelles-Capitale, une ordonnance du 23 novembre 2017 a remplacé, à partir de l'exercice d'imposition 2018, l'article 253 du C.I.R. 1992²⁴. Le régime de l'exonération du précompte immobilier pour affectation à une fin désintéressée s'y trouve profondément modifié dans un souci de clarification pour les contribuables et de simplification pour l'administration. Depuis cette réforme, le régime bruxellois d'exonération du précompte immobilier ne fait plus référence à la notion d'« œuvres analogues de bienfaisance »²⁵. Dès lors, il ne peut se voir impacté, si ce n'est pour le passé²⁶, par cette nouvelle jurisprudence²⁷.

²³ Cass., 10 février 2017, op. cit.

²⁴ À ce sujet, notons que ASBL Actualités a commenté le régime bruxellois issu de l'ordonnance du 23 novembre 2017 dans le numéro 270 ; nous y renvoyons le lecteur du présent article.

²⁵ Voy. Doc. parl., Rég. Brux.-Cap., 2016-2017, n°A-554/1, p. 11.

²⁶ Comme le service du précompte immobilier a été repris avec effet au 1^{er} janvier 2018, tout dossier relatif à un exercice d'imposition antérieur sera donc concerné par la jurisprudence décrite ci-avant.

²⁷ Il n'en demeure pas moins que le texte bruxellois n'est pas à l'abri d'une jurisprudence qui, dans le futur, pourrait constater que l'absence d'une disposition législative pour des cas « non expressément visés » par la disposition légale viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution (« lacune législative »).

SABINE GARROY

Docteure en droit

Assistante de recherche au Tax

Institute de l'Université de Liège