

La taxe annuelle compensatoire des droits de succession anno 2024 : décryptage

Sabine GARROY¹

Professeure à l'Université de Liège (Tax Institute)

Xavier GÉRARD

Avocat au barreau de Bruxelles

Maître de conférences à l'Université de Liège (Tax Institute)

La taxe compensatoire des droits de succession est un impôt fédéral dont l'Administration générale de la documentation patrimoniale (ci-après, AGDP) assure le service.

Cette taxe, dont la naissance est concomitante à celle de l'association sans but lucratif (ci-après, ASBL), a connu, comme elle, une histoire tourmentée. Si l'association sans but lucratif a subi il y a quelques années déjà une cure de jouvence lors de son intégration dans le Code des sociétés et des associations (ci-après, CSA), la taxe compensatoire vient tout juste d'être modernisée : la loi portant des dispositions fiscales diverses du 28 décembre 2023 a été publiée au *Moniteur belge* dès le lendemain. Le temps pressait puisque cette réforme est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

Dans les lignes qui suivent, nous proposons un décryptage du nouveau régime de cette taxe, en comparant le système « avant/après » réforme quant aux points clés (champ d'application, assiette, taux, etc.) sans omettre, à l'entame de celui-ci, une rétrospective des étapes phares qui ont jalonné son existence, à commencer par sa naissance et sa raison d'être.

TABLE DES MATIÈRES

1921 : Naissance et <i>ratio legis</i> de la taxe compensatoire aux droits de succession	41
2002 : Passage de vie à trépas ? Quid du rapport « coût-efficacité » ?	42
2023 : Le renouveau – La taxe compensatoire anno 2024	43
1. Ratio legis	43
2. Le champ d'application <i>ratione personae</i>	44
3. L'assiette de la taxe	48
4. La déclaration	52
5. Le taux de la taxe	53
6. Paiement de la taxe	57
7. Mesure anti-abus	58
8. Entrée en vigueur	58

1921 : Naissance et *ratio legis* de la taxe compensatoire aux droits de succession

Dès 1831, la Constitution belge a consacré le droit de s'associer². La Belgique vivait depuis lors dans une « illusion de modernité »³. Le législateur avait certes accordé au « coup par coup » la personnalité juridique à *certaines institutions ou organismes déterminés*⁴, puis à *certain types d'associations dans des domaines particuliers*⁵, puis encore aux *associations internationales poursuivant un but scientifique*⁶. Pour les autres associations, s'il leur était certes loisible de s'associer, comment auraient-elles pu vivre sans le droit de posséder, d'acquérir, de transmettre, d'agir en justice ou encore de recevoir des libéralités⁷ ?

1. Les auteurs tiennent à remercier Monsieur Jean-Pierre Hupez, Conseiller général au SPF Finances (AG expertise et support stratégiques | Serv. Réglementation | DR4 Droits et impôts divers) et Collaborateur scientifique au Tax Institute de l'Université de Liège pour les discussions, aussi agréables que stimulantes, menées tout au long de la rédaction de cette contribution.
2. Actuel art. 27 de la Constitution.
3. Voir *Doc. parl., Sénat, Ann. parl.*, séance du 14 juin 1921, p. 636.
4. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 5. Il s'agit notamment des Universités d'État à Gand et à Liège. Une fois la loi de 1921 adoptée, certaines institutions ont été soumises aux dispositions de cette nouvelle loi alors que d'autres sont restées régies par la loi spéciale qui les avait créées (voir *Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 11 mai 1921, p. 1193).
5. À savoir, les sociétés mutualistes (loi du 23 juin 1894 portant révision de la loi du 3 avril 1851 sur les sociétés mutualistes, *M.B.*, 25-26 juin 1894) et les unions professionnelles (loi du 31 mars 1898 sur les Unions professionnelles, *M.B.*, 8 avril 1898).
6. Loi du 25 octobre 1919 tendant à accorder la personnification civile aux associations internationales à but scientifique, *M.B.*, 5 novembre 1919.
7. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, pp. 1-2. Ces associations pouvaient recourir à la figure du contrat innommé qui ne créait pas d'individualité juridique et faisait des membres des copropriétaires indivis. Elles pouvaient aussi se travestir en sociétés et couraient alors le risque d'être annulées ou considérées comme dépourvues de personnalité juridique par les cours et tribunaux. Voir aussi la circulaire du ministre de l'Intérieur, 16 avril 1831, citée par M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, note subpaginale (2), p. 197 : « l'article 20 de la Constitution qui reconnaît aux Belges le droit de s'associer, ne donne point aux associations qui seront formées en vertu de cette disposition, dans un but religieux, philosophique, industriel, etc., le droit d'acquérir et de transférer des biens comme des personnes civiles ; elle ne leur confère aucun privilège semblable, et laisse entière la législation préexistante à cet égard. Quant aux associations précédemment reconnues comme personnes civiles, elles restent soumises aux obligations que leur imposent les lois et règlements qui les instituent ».

La Première Guerre mondiale avait accru de façon drastique les besoins de capitaux⁸ et l'État devait accomplir de plus en plus de missions. Dans ce contexte, le législateur a voulu permettre à la société civile d'assister l'État dans la poursuite de l'intérêt général en instaurant une atmosphère juridique favorable⁹ : la loi du 27 juin 1921¹⁰ a fourni un moyen légal permettant d'exercer le droit de s'associer dans sa plénitude, en reconnaissant la personnalité juridique aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique¹¹.

La loi de 1921 était marquée par un *libéralisme* certain (une absence d'intervention gouvernementale préalable, une structure calquée sur celle des sociétés commerciales, des statuts aux mentions élémentaires). Toutefois, une *intervention étatique* apparaissait indispensable pour veiller à ce que ce patrimoine d'intérêt général ne soit pas détourné du but en vue duquel il a été constitué et à ce que celui-ci ne prenne pas un développement tel qu'il en résulterait une disproportion entre les biens dont l'association dispose et l'œuvre qu'elle doit réaliser¹². Ce contrôle était en grande partie réalisé par le biais de la *publicité*, vue comme l'une des garanties les plus sûres contre les abus¹³. En conséquence, la liberté des conventions s'imposait sauf quand l'intervention de l'État apparaissait strictement nécessaire.

Aussi libérale soit-elle, la loi du 27 juin 1921 exprimait à différents égards la crainte d'un retour de la mainmorte, d'une accumulation de richesses par des associations et des fondations, des institutions dont le but dépasse les intérêts des membres, qui ne meurent jamais et dont le patrimoine échappe aux règles de mutation par décès. En effet, en tant que personnes morales, les ASBL peuvent désormais être propriétaires des biens de leur patrimoine. Or, contrairement aux sociétés, leur avoir social n'est pas représenté par

des actions ou des parts. Par conséquent, on ne peut hériter de leurs actions ou parts ; et le patrimoine d'une ASBL ne sera pas soumis aux droits de succession qui frappent à chaque génération les transmissions des biens des particuliers. Pour assurer une égalité des citoyens devant le fisc¹⁴ – et pour éviter ainsi à l'État une perte importante de recettes fiscales –, la loi de 1921 a requis de ces institutions qu'elles s'acquittent d'une contribution compensatoire aux charges de l'État, sous la forme d'une taxe annuelle appelée « taxe forfaitaire »¹⁵, devenue « taxe annuelle compensatoire des droits de succession ».

2002 : Passage de vie à trépas ? Quid du rapport « coût-efficacité » ?

La taxe compensatoire a connu différentes modifications, à commencer par sa codification dans le Code des droits de succession (ci-après, C. succ.) dans les années trente. Toutefois, nous épingleons en particulier, lors de notre exposé systématique, les changements apportés au régime par la loi du 2 mai 2002, celle qui a opéré à l'époque une réforme majeure de la réglementation des ASBL tout en instaurant la fondation privée.

Le législateur, en 2002, a modifié le régime de la taxe alors qu'il était alors de notoriété publique que le rapport « coût-efficacité » de celle-ci était loin d'être optimal ainsi que l'a épinglé la Cour des comptes dans son « recueil des manquements » en 2003 : « *le produit modique de la taxe compensatoire sur les A.S.B.L., comparé à son coût administratif et social, devrait, lorsque les enseignements auront été tirés des modifications introduites par la loi de 2002, susciter une nouvelle réflexion sur l'opportunité de maintenir cette imposition particulière* »¹⁶.

8. Voir également *supra*, n° 274.

9. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, pp. 4-5. Concernant les fondations, voir *infra*, n° 446.

10. Loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *M.B.*, 1^{er} juillet 1921.

11. L'on reconnaît que la personne morale est un organisme naturel qui a besoin, pour vivre, du droit reconnu à l'individu de posséder, d'acquiescer, de transmettre, d'agir en justice et de recevoir des libéralités par des donations ou des legs (*Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 1).

12. La création d'une personne morale entraîne forcément l'affectation à des fins durables, sinon permanente, de biens susceptibles de s'accumuler. Voir *Doc. parl.*, Chambre, Séance du 22 juin 1920, n° 375, pp. 4 et 6.

13. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 9.

14. *Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 11 mai 1921, p. 1193 : « *Les associations et les établissements d'utilité publique jouissent de la pérennité, comme les mutualités, les unions professionnelles et toutes les institutions dont le but dépasse les intérêts des membres et se prolonge au-delà de l'existence. Il en résulte que, comme elles n'ont pas de durée limitée par la loi, leur patrimoine ne subit pas la mobilité des successions et des transmissions entre vifs. Ils échappent ainsi aux droits de successions et d'enregistrement qui atteignent les biens particuliers à chaque transmission.*

L'État peut exiger une compensation sous forme d'une taxe annuelle qu'on appelle taxe forfaitaire et qui s'ajoute aux impôts ordinaires, notamment aux cédulaires.

Le principe ne peut en être contesté, mais son application, si elle ne gardait certaines mesures, rendrait inaccessible le nouveau régime juridique. C'eût été le cas si le fisc avait maintenu le taux de 0,50 pour cent pour l'établissement de la taxe forfaitaire annuelle. Il a consenti à l'abaisser à 0,10 pour cent.

Dans ces proportions, la taxe forfaitaire annuelle est supportable. Son poids sera cependant assez lourd ; car elle se perçoit sur tout l'avoir, aussi bien sur l'avoir improductif et onéreux que sur l'avoir productif, sans déduction des charges. Mais elle est la légitime compensation des droits de succession et des autres droits de transmission. Elle trouve donc sa justification dans le principe de l'égalité des citoyens devant le fisc. »

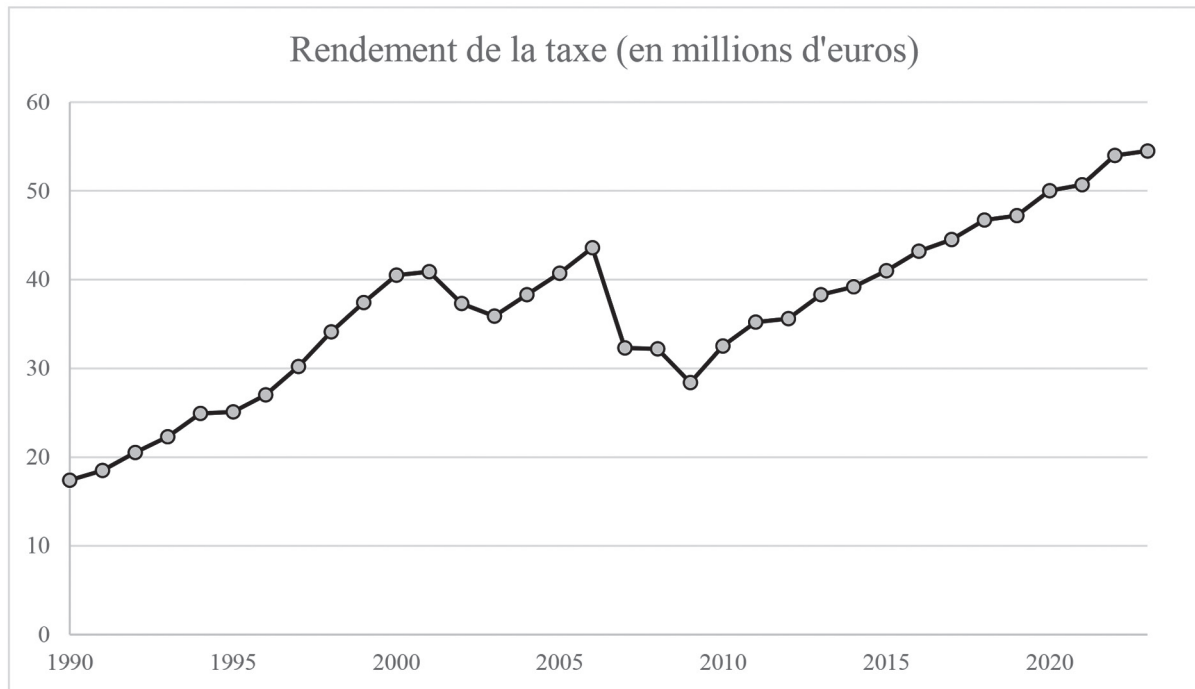
15. *Doc. parl.*, Chambre, rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 10. Comme l'observent N. Thirion et *alii*, un droit d'indemnité dont le taux variait entre un cinquième et un sixième de leur valeur frappait les biens passés en mainmorte en vertu d'un édit général de 1749. Cette taxe, appelée, « amortissement », était également destinée à compenser les pertes de droits de succession et d'aliénation. Il s'agit en quelque sorte d'un ancêtre de la taxe forfaitaire et de la taxe compensatoire des droits de succession (N. Thirion et *alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, note subpaginale (156), p. 70).

16. Cour des comptes, « Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés », Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, avril 2003, p. 4 (<https://www.ccrek.be/fr/publication/le-contrôle-fiscal-des-personnes-morales-non-assujetties-a-0>). Voir aussi, dans le même sens, p. 35.

Si, dans son rapport initial, la Cour s'interrogeait sur l'opportunité du maintien de la taxe sur les ASBL au vu de son rendement peu considérable et du coût social qu'elle engendre pour les contribuables, elle a constaté dix années plus tard, que le rendement de la

taxe, qui avait diminué à partir de 2002, était de nouveau en augmentation depuis 2010¹⁷.

Voici un graphique représentant l'évolution des recettes perçues par le pouvoir fédéral via la taxe compensatoire pour la période 1990-2013¹⁸.



2023 : Le renouveau – La taxe compensatoire anno 2024

1. Ratio legis

A la lecture de l'exposé des motifs¹⁹, la réforme de la taxe compensatoire poursuit différents objectifs.

En premier lieu, il s'agit de moderniser le tarif de la taxe. Cette modernisation doit être réalisée au moyen de trois mécanismes :

- l'introduction d'un tarif progressif, en lieu et place du taux linéaire ;
- le remplacement de l'exemption de la taxe lorsque le patrimoine taxable de la personne morale ne dépasse pas 25 000 EUR par un abattement de 50 000 EUR ;
- la neutralisation de l'impact du nouveau tarif pour le secteur des soins.

En deuxième lieu, il s'agit d'améliorer le rapport « coût-efficacité ». Tenant compte des remarques répétées de la Cour des comptes (voir *supra*), le

gouvernement veut, d'une part, inciter l'AGDP à renforcer substantiellement les contrôles, et, d'autre part et suite à un exercice d'efficacité conduit par cette administration, réduire le coût administratif du service de cet impôt tel qu'il résulte de l'absence d'un processus informatisé, depuis la déclaration jusqu'à la perception de la taxe. Dans ce cadre, l'AGDP a développé un projet d'informatisation et de modernisation qui comprend l'ensemble du processus. La réalisation de ce projet requiert une délégation de compétence au Roi en vue de prescrire l'utilisation d'un formulaire pour la déclaration et de déterminer les modalités de la déclaration ainsi que les mesures nécessaires à la juste perception de la taxe.

En troisième et dernier lieu, il s'agit d'adapter la loi à un arrêt rendu par la Cour constitutionnelle le 23 janvier 2020. Cet arrêt remet en cause l'exclusion de la base taxable de la taxe des immeubles sis à l'étranger. Le même arrêt impose également une extension de l'exemption réservée aux caisses libres d'assurances sociales pour travailleurs indépendants.

17. Cour des comptes, « Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés Audit de suivi », Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, août 2013, p. 62 (https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/2031_32_ContrôleFiscal.pdf).

18. Les données sont disponibles via ce lien : https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres-statistiques/budget-recettes#q1 (Recettes totales selon la nature et selon l'administration : réalisations, onglet 1.3.2.Y.FR).

19. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, pp. 9-10.

Nous allons le voir, entre l'exposé des motifs et le texte final de la loi, les changements concernent l'ampleur de la neutralisation de l'impact du nouveau tarif. Initialement réservée au secteur des soins, celle-ci a été étendue à d'autres secteurs par le biais de plusieurs amendements, parfois déposés à la toute dernière minute²⁰. Aussi, alors qu'une incidence budgétaire positive de 82 millions d'euros était attendue²¹, nous ne connaissons pas l'impact exact²² des exceptions introduites au fil du parcours parlementaire.

2. Le champ d'application *ratione personae*

2.1. Généralités

2.1.1. Ancien régime

L'article 147 du Code des droits de succession (ci-après : C. succ.) précisait : « *Les associations sans but lucratif et les fondations privées sont assujetties, à partir du 1^{er} janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession.* »

L'article 148 du C. succ. précisait que sont soumises à la taxe :

« 1° *les associations sans but lucratif créées après le 10 juillet 1921 ;*

2° *les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité juridique par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920*²³ ;

3° *les fondations privées ;*

4° *les associations internationales sans but lucratif.* »

Par ailleurs, l'article 149, 2° du C. succ. exonérait de la taxe les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité civile avant le 11 juillet 1921, autres que celles dont il s'agit au n° 2 de l'article 148 du même code.

La taxe annuelle était seulement applicable aux associations sans but lucratif créées dans les prévisions de la loi du 27 juin 1921, c'est-à-dire aux associations constituées dans les conditions indiquées par cette

loi pour acquérir la personnalité juridique civile²⁴. *A contrario*, les associations qui sont créées en dehors des prévisions de cette loi, et qui donc ne sont pas pourvues de la personnalité juridique, ou encore qui ont acquis la personnalité juridique en vertu ou par l'effet d'autres dispositions légales (sous réserve des « *institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité juridique par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920* ») ne sont pas assujetties à la taxe.

Outre les associations sans but lucratif créées dans les prévisions de la loi du 27 juin 1921, et les institutions ayant obtenu la personnalité civile par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920, les associations internationales sans but lucratif (anciennement « associations internationales à but scientifique ») ainsi que les fondations privées étaient visées.

Si les fondations privées ont été soumises à la taxe compensatoire dès leur instauration par la loi du 2 mai 2002, les fondations d'utilité publique (jadis établissements d'utilité publique) ont été exclues de son champ d'application par l'effet d'une loi du 2 juillet 1930. Relevons d'ailleurs que, dans le cadre des travaux parlementaires de la loi de 2002, la section de législation du Conseil d'État avait souligné le risque que la fondation privée ne rencontre aucun succès vu cette différence avec la fondation d'utilité publique²⁵.

A l'instar des fondations d'utilité publique, les associations de fait, les associations étrangères et les unions professionnelles étaient notamment en dehors du champ d'application de cette taxe.

2.1.2. Régime actuel

Le nouvel article 147 précise le champ d'application personnel de la taxe comme suit : « *Les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées, régies par le Code des sociétés et des associations, sont assujetties, à partir du 1^{er} janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession.* » Maintenant que ces figures juridiques

20. Voir J. Van Dyck, « Taxe sur le patrimoine des ASBL, etc. : exceptions de toute dernière minute », *Le Fiscologue*, n° 1819, 12 janvier 2024, p. 1.

21. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/005, p. 34.

22. Lors des travaux parlementaires, nous avons pu prendre connaissance de quelques déclarations du ministre des finances au sujet de l'impact budgétaire des différents amendements : concernant la première salve (entreprises de travail adapté et maisons médicales), le ministre a indiqué que l'impact « est limité par rapport à l'ensemble des recettes que la réforme à l'examen permettra d'engranger » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/010, p. 29). Concernant a priori la seconde salve (enseignement, sport, culture, refuges pour animaux, centres d'archives privées), le ministre s'est exprimé en ces termes : « L'administration estime l'exonération de ces secteurs supplémentaires à un montant de 4,9 millions d'euros. Il convient toutefois de préciser que les recettes budgétaires liées à la réforme de la taxe patrimoniale ne résultent pas uniquement de l'adaptation de la structure des taux, mais aussi de la numérisation de la déclaration et de l'augmentation de la conformité (compliance) qui en découle, ainsi que de la transposition de l'arrêt de la Cour constitutionnelle relatif aux biens immobiliers étrangers » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/016, p. 26).

23. A savoir : la Société protectrice des enfants martyrs (en néerlandais : *Maatschappij tot bescherming van de kleine martelaars*) (loi du 7 août 1919) ; l'Œuvre du grand air pour les petits (en néerlandais : *Werk van de gezonde lucht voor kinderen*) (loi du 7 août 1919) ; la Ligue patriotique belge contre l'alcoolisme (loi du 12 mars 1920) ; la Société belge des ingénieurs et industriels (loi du 12 mars 1920) ; la Société royale belge de géographie d'Anvers (loi du 12 mars 1920) ; le Touring Club de Belgique (loi du 12 mars 1920) ; le Royal Automobile Club de Belgique (loi du 12 mars 1920) ; la Ligue vélocipédique belge (loi du 12 mars 1920) ; l'Œuvre des asiles des invalides belges (loi du 12 mars 1920) ; la Société royale de philanthropie de Bruxelles (loi du 25 mai 1920).

24. A. Culot, « Droits de succession et de mutation par décès – Taxe compensatoire des droits de succession », *Rép. not.*, T. XV, Le droit fiscal, Livre 2/1, Bruxelles, Larcier, 2009, n° 1582, a).

25. Projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, avis de la section législation du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 49-1854/1, 2 décembre 1998, p. 69.

sont régies par un seul et même Code, le CSA, la spécification dans l'article 148 du C. succ. des personnes morales soumises est obsolète et cette disposition a été abrogée.

Toutes les autres formes sont exclues du champ d'application de cette taxe et ne devront dès lors pas l'acquitter, parmi lesquelles les fondations d'utilité publique, les associations de fait et les associations étrangères. Quant aux unions professionnelles, depuis l'introduction du Code des sociétés et des associations, il n'est plus possible de créer une union professionnelle en tant qu'organisme *sui generis* ; une union professionnelle doit être créée au départ d'une ASBL²⁶. Un régime transitoire avait été prévu. Ainsi, une union professionnelle existante pouvait être transformée en ASBL jusqu'à la fin de l'année 2023. Elle a, le cas échéant, été transformée de plein droit au 1^{er} janvier 2024. Dès lors, comme cela a été confirmé par le ministre des Finances à l'occasion d'une question parlementaire en 2020, une ASBL reconnue comme union professionnelle peut être soumise à la taxe annuelle compensatoire des droits de succession²⁷. En revanche, le service des décisions anticipées (ci-après, SDA) avait décidé que toute union professionnelle créée avant le 10 juillet 1921²⁸, convertie en ASBL conformément aux dispositions transitoires du CSA, demeurera, également après cette conversion, non soumise à la taxe compensatoire des droits de succession²⁹. En effet, le SDA considère que la conversion d'une union professionnelle en ASBL ressemble à la transformation d'une ASBL en AISBL (ou d'une AISBL en ASBL), mécanisme qui n'affecte pas la personnalité juridique qui continue d'exister sous une autre forme juridique. Par analogie, la personnalité juridique d'une union professionnelle transformée en ASBL sera préservée et l'association continuera d'exister sous une forme juridique différente. En d'autres termes, l'union professionnelle devenait une ASBL mais créée avant le 10 juillet 1921 et donc hors champ de la taxe (voir *infra*).

L'article 149, 2° C. succ. était redondant puisque l'article 148 du C. succ. ne soumettait à la taxe que les ASBL créées après le 10 juillet 1921, ou les organismes créés avant cette date mais expressément énumérés à l'article 148, 2° du C. succ. Toutefois, en

raison de l'abrogation concomitante de l'article 148, 2°, les modifications légales ne sont pas anodines : l'ancienne exemption disparaît pour les associations sans but lucratif qui ont acquis la personnalité juridique avant la loi de 1921. Aussi, avec cette nouvelle législation, il nous semble que les « vieilles » unions professionnelles, qui ont à coup sûr été transformées en ASBL à compter du 1^{er} janvier 2024 ne peuvent plus compter sur la décision anticipée³⁰ et sont bel et bien soumises à la taxe compensatoire.

Ne sont en revanche pas soumises à la taxe annuelle compensatoire les mutualités, associations « *sui generis* » qui ne sont pas régies par le CSA³¹ ou bien encore les associations de droit public « chapitre 12 », régies par la loi organique du 8 juillet 1976 des CPAS, laquelle leur permet d'adopter la forme d'une ASBL³².

2.2. Les personnes morales exonérées de la taxe

2.2.1. Les personnes morales exonérées en raison d'une insuffisance de patrimoine

2.2.1.1. Ancien régime

L'article 148*bis* du C. succ. prévoyait un non-assujettissement à la taxe des structures dont l'ensemble des avoirs (théoriquement imposables) a une valeur dont le montant ne dépasse pas 25 000 EUR.

2.2.1.2. Nouveau régime

L'article 148*bis* du C. succ. est abrogé au profit d'un abattement 50 000 EUR prévu dans le barème progressif de l'article 152 C. succ. Cette modification doit permettre à davantage de petites structures de consacrer tous les moyens à la réalisation de leurs objectifs³³.

2.2.2. Les personnes morales exonérées en raison de leurs activités

L'article 149 C. succ. exonérait six catégories de personnes morales en raison de leurs activités. Sous l'empire du régime nouveau, notons qu'une catégorie a été supprimée (il s'agit des très « vieilles » structures, dont nous avons déjà parlé) et une autre, réservée aux Caisses agréées de pension pour travailleurs indépendants, a été étendue aux associations sans but lucratif

26. Article 9:24 du CSA.

27. Réponse à la question 11 du 29 octobre 2020 de Monsieur Mathéi (Q. et R., Chambre, n° 55-029, 2 décembre 2020, pp. 143-144).

28. Nous soulignons.

29. SDA, décision n° 2020.1591 du 2 octobre 2020.

30. Conformément au prescrit de l'article 23, al. 2, 3° de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, M.B., 31 décembre 2002 : « La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf : (...) en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée ».

31. Voir la décision administrative du 27 février 2023 (Répertoire RJ, S 148/06-01, www.fisconetplus.be). Conformément à l'article 73 de la loi du 6 août 1990 relative aux mutualités et aux unions nationales de mutualités (M.B., 28 septembre 1990), « La loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique ne s'applique pas aux mutualités et aux unions nationales ». Pour un commentaire critique, voir M. Petit, « Selon l'AGDP, la taxe compensatoire n'est pas applicable aux mutualités », Act. fisc., n° 2023/31.

32. Civ. Mons, 22 août 2023, n° RG 21/1629/A (inédit). Dans ce cas, le tribunal a jugé que les conditions développées par la Cour de cassation en 1942 (jurisprudence évoquée *supra*) et rappelées par la Cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt du 26 mai 2011 (n° 2008/AR/1146, www.monkey.be) étaient bel et bien rencontrées : a) une création à l'initiative des pouvoirs publics ; b) une mission d'intérêt général confiée par ceux-ci ; c) un contrôle par les pouvoirs publics.

33. Doc. parl., Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 13.

chargées, par ou en vertu de la loi, de la gestion du paiement de pensions légales pour tenir compte de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. Passons ces différentes catégories en revue.

2.2.2.1. Caisses d'allocations familiales

« Sont exonérés de la taxe :les Caisses de compensation agréées pour allocations familiales et les Caisses mutuelles agréées d'allocations familiales ».

La Cour de cassation considérait, dans un arrêt du 19 février 1942³⁴, que bien qu'elles soient l'initiative de personnes privées regroupées en association sans but lucratif, les caisses agréées de compensation pour allocations familiales sont des établissements publics en ce que « la distribution des allocations familiales est un service public dans un intérêt social » et parce qu'il « entre dans les pouvoirs du législateur d'imprimer le caractère d'établissement public même à une association préexistante d'origine privée, bénéficiant déjà de la personnification civile, en l'agréant au seul titre d'organe autonome d'un service public ». Dans le même esprit, l'administration ne soumet pas à la taxe annuelle les caisses spéciales de vacances autorisées par arrêté royal, au motif qu'il s'agit d'établissements publics³⁵. Cette exonération n'a pas fait l'objet d'une modification.

2.2.2.2. Associations sans but lucratif chargées, par ou en vertu de la loi, de la gestion du paiement des pensions légales

« Sont exonérés de la taxe :les associations sans but lucratif chargées, par ou en vertu de loi, de la gestion du paiement de pensions légales ».

● Ancien régime

L'article 149, 3° prévoyait une exonération pour les caisses agréées de pension pour travailleurs indépendants. Cette exonération avait été insérée par l'article 1^{er} de la loi du 24 avril 1958³⁶. A l'époque, cette exonération se justifiait tout d'abord parce que les caisses professionnelles de pension pour travailleurs indépendants devaient, pour pouvoir être agréées, être constituées sous la forme d'une ASBL. Ensuite, parce que ces caisses avaient une destination analogue à celle des caisses de compensation agréées pour allocations familiales bénéficiant d'une exemption en application de l'article 149, 1°, du C. succ.

L'association qui revendique le bénéfice de l'exonération, devait rapporter la preuve de son agrément, même provisoire. La Cour constitutionnelle³⁷ a cependant considéré que l'article 149, 3°, du C. succ. violait les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il n'exonère pas de la taxe l'ASBL créée par une intercommunale en vue de déférer à son obligation d'assurer une pension aux membres de son personnel nommés à titre définitif et à leurs ayants droit. En effet, les intercommunales avaient la faculté³⁸ soit de s'affilier à l'ONSSAPL, soit de recourir aux services d'une institution de prévoyance, soit d'assumer directement le paiement des pensions, notamment en constituant une ASBL dans le but de gérer le paiement des pensions des membres de son personnel nommés à titre définitif.

Selon la Cour, la différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée et, partant, il y a violation du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination en ce que la mission de cette ASBL est de même nature que celle dont s'acquittent les caisses libres d'assurances sociales pour travailleurs indépendants ; il s'agit dans les deux cas de la gestion d'un service public sur habilitation du législateur. Le défaut d'agrément ne permet pas de constituer que cette ASBL se trouve dans une situation fondamentalement différente desdites caisses³⁹.

La Cour d'appel de Liège, qui avait posé la question préjudicielle, a dès lors conclu que « l'ASBL Fonds de pension ALE (O) avait pour objet de gérer les fonds qui lui sont confiés par l'AL et son personnel de manière telle qu'il soit alloué à chacun des membres de ce personnel la pension prévue dans les conditions fixées au règlement de pension et que les fonds gérés par cette dernière l'étaient en vue d'assurer le service des seules pensions statutaires des agents définitifs de l'ALE et de leurs ayants droit, elle doit bénéficier de l'exonération de la taxe compensatoire des droits de succession au même titre que les caisses agréées de pension pour travailleurs indépendants »⁴⁰.

● Nouveau régime

Tenant compte de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le nouveau texte de l'article 149, 3°, du C. succ. en exonérant les associations sans but lucratif chargées, par ou en vertu de loi, de la gestion du paiement de pensions légales vise donc à exempter de la taxe toutes les ASBL qui par ou en vertu d'une loi sont donc utilisées dans le cadre de la gestion du paiement de pensions légales. Dans certains cas, la loi prévoit

34. Cass., 19 février 1942, *Rec. gén. enr. not.*, 1943, n° 18428, p. 315.

35. *Rép. R.J.*, S 149/01-01.

36. Loi du 24 avril 1958 complétant l'article 149 du Code des droits de succession, *M.B.*, 15 mai 1958.

37. C.C., 23 janvier 2020, n° 10/2020.

38. Conformément à l'article 161 de la Nouvelle loi communale (avant son abrogation par l'article 54, 1° de la loi du 24 octobre 2011), lu en combinaison avec l'article 11 de la loi du 25 avril 1933 relative à la pension du personnel communal. Le litige concernait une taxe compensatoire des droits de succession relative à l'année 1999.

39. C.C., 23 janvier 2020, n° 10/2020, B.15.2.

40. Liège, 20 janvier 2021, n° 2013/RG/382.

que la personne morale privée utilisée *doit* revêtir la forme d'une ASBL (p. ex. les caisses agréées pour les travailleurs indépendants) ; dans d'autres cas, la loi *permet l'usage* de cette forme juridique ou *ne l'exclut pas explicitement* ; d'où les termes « par ou en vertu de la loi ».

2.2.2.3. Enseignement subventionné

« Sont exonérés de la taxe : les pouvoirs organisateurs de l'enseignement communautaire ou de l'enseignement subventionné, pour les biens immobiliers exclusivement affectés à l'enseignement, et les associations sans but lucratif de gestion patrimoniale qui ont pour objet exclusif d'affecter des biens immobiliers à l'enseignement dispensé par les pouvoirs organisateurs précités ».

Cette exonération a été insérée par l'article 3 de la loi du 5 décembre 2001⁴¹. La proposition initiale tendait à ramener de 21 à 6 % le taux de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, TVA) sur les travaux de transformation et de rénovation des bâtiments scolaires. En fin de compte, le législateur a choisi de prévoir une exonération de la taxe pour les pouvoirs organisateurs de l'enseignement communautaire ou subventionné et les associations chargées de la gestion de l'infrastructure scolaire immobilière, une exonération limitée aux exclusivement affectés à l'enseignement⁴².

Étant donné que l'infrastructure scolaire de l'enseignement organisé par les communautés elles-mêmes et celle de l'enseignement organisé par les provinces, les villes et les communes sont normalement la propriété des pouvoirs organisateurs eux-mêmes – qui ne sont pas soumis à la taxe – cette disposition est vouée à s'appliquer dans le cadre de l'enseignement libre subventionné. Le but final de la mesure était d'assurer un traitement égal entre l'enseignement officiel et l'enseignement libre pour ce qui concerne leurs infrastructures immobilières.

La définition des organismes bénéficiaires s'inspire de la manière différente dont sont subventionnés, dans la Communauté flamande et dans la Communauté française, l'achat et l'entretien des bâtiments scolaires dans l'enseignement libre :

- Dans la Communauté flamande, le subventionnement s'effectue via l'organisme public « Dienst voor Infrastructuurwerken van het Gesubsidieerd Onderwijs » (DIGO). Pour pouvoir prétendre à une subvention du DIGO, il faut que les pouvoirs

organismes – dans la Communauté flamande, ce sont le plus souvent mais pas nécessairement, dans l'enregistrement libre, des associations sans but lucratif – soient propriétaires des bâtiments affectés à l'enseignement. D'où la définition de « pouvoirs organisateurs de... l'enseignement subventionné ».

- Dans la Communauté française, on veut instaurer un système dans lequel, pour pouvoir prétendre à une subvention, il faut que les bâtiments scolaires soient transférés dans des ASBL indépendantes des pouvoirs organisateurs. Ces ASBL « patrimoniales » doivent avoir pour objet exclusif de mettre les bâtiments scolaires à disposition des pouvoirs organisateurs pour l'enseignement qu'ils dispensent⁴³.

L'exonération est, d'après le texte, limitée aux biens immobiliers exclusivement affectés à l'enseignement. Toutefois, il a été précisé à plusieurs reprises que l'affectation *principale* de ces biens immobiliers doit être l'enseignement, mais que l'exonération est maintenue s'ils sont utilisés accessoirement à d'autres fins⁴⁴. Différents exemples de ces interprétations larges ont été cités :

- « une conciergerie située dans un établissement scolaire ;
- une piscine installée dans une école, qui sert principalement aux activités scolaires mais est aussi ouverte au public ;
- une chapelle intégrée dans un établissement scolaire et qui en semaine est utilisée pour des célébrations eucharistiques avec les élèves (circulaire 21 février 2002) »⁴⁵

Cette exemption, limitée aux biens immobiliers, est maintenue dans le nouveau régime. L'on peut regretter que le législateur n'ait pas saisi l'occasion de la présente réforme pour placer cette exonération *partielle* à l'article 150 au lieu de l'article 149 qui reprend des organismes *totale*ment exonérés de la taxe⁴⁶. Une exemption complémentaire est toutefois prévue, sous conditions, pour neutraliser la hausse du tarif de la taxe dans le secteur de l'enseignement (voir *infra*).

2.2.2.4. Réserves naturelles

« Sont exonérés de la taxe : 5° les associations sans but lucratif, les fondations privées ou les associations internationales sans but lucratif de gestion patrimoniale qui ont été agréées par l'autorité compétente en tant qu'associations de défense de la nature gérant des terrains et dont l'unique objectif est d'acquiescer et de gérer un patrimoine naturel à des fins de

41. Loi du 5 décembre 2001 modifiant l'article 161, 1° du Code des droits d'enregistrement et l'article 149 du Code des droits de succession, *M.B.*, 19 décembre 2001.

42. Question 5-9796 du 27 août 2013 de Mme Thibaut, Q. & R., Sénat, 2012-2013.

43. Circulaire n° 5 (AAF/2001/1028 – Dos. 281) du 21 février 2002.

44. Questions orales jointes n°s 17489 et 17685 du 10 mai 2017 de Monsieur Terwingen et de Monsieur Deseyn, Compte Rendu Analytique, 2016-2017, n° 54-COM 659, 10 mai 2017, pp. 2-3 ; *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 50-1276/008, p. 6 ; *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/005, p. 35 ; *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/010, pp. 10 et 25).

45. Circulaire n° 5 (AAF/2001/1028 – Dos. 281) du 21 février 2002.

46. A., Culot, « Droits de succession et de mutation par décès – Taxe compensatoire des droits de succession », *Rép. not.*, T. XV, Le droit fiscal, Livre 2/1, Bruxelles, Larcier, 2009, n° 1585.

conservation du patrimoine naturel de la Belgique, pour autant que ce patrimoine soit géré en tant que réserve naturelle et soit accessible au public, le cas échéant dans le cadre de visites accompagnées ».

L'exonération prévue à l'article 149, 5°, C. succ. trouve son origine dans la volonté de protection de la biodiversité dans notre pays. Les réserves naturelles sont un instrument important dans la lutte pour la conservation, la restauration et le renforcement de la diversité biologique. En Belgique, des associations privées (ASBL, fondations privées) achètent et gèrent des réserves naturelles et des terres à l'état naturel dans l'intérêt public. Le Gouvernement fédéral a dès lors estimé qu'il était souhaitable d'exonérer ces associations de défense de la nature de la taxe compensatoire des droits de succession, de sorte qu'elles puissent affecter le montant ainsi économisé à l'entretien et/ou à l'extension de ce patrimoine⁴⁷.

Cette exonération, insérée par la loi du 3 décembre 2006⁴⁸, impose différentes conditions cumulatives⁴⁹ : (i) l'unique objectif de l'association est d'acquérir et de gérer un patrimoine naturel à des fins de conservation du patrimoine naturel de la Belgique, (ii) ce patrimoine doit être géré en tant que réserve naturelle, (iii) ce patrimoine doit être accessible au public, le cas échéant dans le cadre de visites accompagnées et (iv), le cas échéant, un agrément en tant qu'association de défense de la nature gérant des terrains.

Cette exonération est conservée en l'état.

2.2.2.5. Institutions de retraite professionnelle assujetties à l'impôt des sociétés

« Sont exonérés de la taxe : 6° les institutions de retraite professionnelle qui sont assujetties à l'impôt des sociétés ».

Cette exonération, insérée par la loi du 27 décembre 2006⁵⁰, s'inscrit dans le cadre de l'assujettissement à l'impôt des sociétés des institutions de retraite professionnelle constituées sous la forme d'une ASBL. Le législateur de 2006 est parti du principe que, si une telle institution était constituée sous la forme d'une ASBL et, en fonction de circonstances, n'était pas soumise à l'impôt des personnes morales mais à l'impôt

des sociétés, il y avait lieu de l'exonérer de la taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

La justification de cette exonération ne peut manquer de surprendre dès lors qu'une ASBL, quel que soit l'impôt sur les revenus auquel elle est soumise – impôt des personnes morales ou impôt des sociétés –, est en principe redevable de la taxe compensatoire ; imposition des revenus et taxe compensatoire sont essentiellement distinctes l'une de l'autre⁵¹.

Ce second article 149, 5°, a été renuméroté en 6°. Pour le reste, aucun autre changement à signaler.

3. L'assiette de la taxe

3.1. L'ensemble des avoirs

L'article 150 du C. succ. définit les éléments du patrimoine qui sont compris dans l'assiette de la taxe. L'alinéa 1^{er} de cette disposition précise que « *La taxe est due sur l'ensemble des avoirs des redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent* ».

3.1.1. Principe

L'ensemble des biens de la personne morale est soumis à la taxe, c'est-à-dire les biens meubles ou immeubles, les biens corporels ou incorporels.

Il s'agit d'une taxe qui frappe la possession⁵² de biens, et ce, indépendamment de leur origine ou de celle des fonds qui ont permis leur acquisition⁵³.

Lorsqu'il s'agit de biens immeubles, les droits réels sur ces biens sont également repris dans l'assiette de la taxe⁵⁴.

3.1.2. Interprétation

Cette large définition de l'assiette soulève en pratique de nombreuses questions, auxquelles le commentaire administratif répond, à tout le moins partiellement, en répertoriant certaines décisions administratives et judiciaires.

Font ainsi partie de l'assiette de la taxe, les titres achetés au moyen des dots apportées par les religieuses⁵⁵, les dommages de guerre⁵⁶ ou encore un portefeuille d'assurances⁵⁷,

47. Question 5-9796 du 27 août 2013 de Mme Thibaut, Q. & R., Sénat, 2012-2013.

48. Loi du 3 décembre 2006 complétant l'article 149 du Code des droits de succession en ce qui concerne l'exonération de la taxe compensatoire des droits de succession pour les associations sans but lucratif qui rendent des zones naturelles accessibles au public, M.B., 14 décembre 2006.

49. Voir les développements de la proposition de loi (Doc. parl., Sénat, 2005-2006, n° 3-1606/1, p. 4).

50. Loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), M.B., 28 décembre 2006.

51. Question n° 115 du 25 novembre 2020 de Monsieur Vermeersch, Q. & R., Chambre, n° 55-032, 21 décembre 2020, pp. 343-346.

52. Voir également Rep. R.J., n° S-150/12-03.

53. Rép. R.J., n° S-150/12-02.

54. Rép. R.J., n° S-150/13-01.

55. Rép. R.J., n° S-150/01-01.

56. Rép. R.J., n° S-150/02-01.

57. Rép. R.J., n° S-150/10-01 et 150/10-02.

Par contre en sont exclus, les legs de somme restant à délivrer par l'association⁵⁸ ou les créances d'une association gérant un établissement hospitalier contre les malades et les mutualités pour les frais d'hospitalisation et les traitements médicaux⁵⁹.

3.1.3. Suppression du régime spécifique réservé aux droits conditionnels ou litigieux

L'article 151, al. 2, du C. succ. prévoyait le dépôt d'une déclaration complémentaire par l'ASBL lorsque celle-ci voit entrer dans son patrimoine, suite à la réalisation d'une condition ou de la résolution d'un litige, un nouveau bien. La déclaration devait être déposée dans les trois mois de cette réalisation de la condition ou de la résolution du litige. Cette disposition entraînait une charge administrative supplémentaire pour le redevable tandis que son rendement était très limité. De plus, le respect de cette disposition était difficilement contrôlable par les bureaux Sécurité juridique. Ce dispositif est supprimé.

3.1.4. Dons et legs soumis à autorisation

En vertu de l'article 4.161, al. 1^{er}, du Code civil, « *la donation n'engage le donateur, et ne produit aucun effet, que du jour où elle a été acceptée en termes exprès*⁶⁰ ». Par conséquent, les biens donnés ne seront donc taxés dans le chef de l'association ou de la fondation donataire qu'à partir du 1^{er} janvier suivant la date l'acceptation formelle de la donation. Si la valeur de la *libéralité* excède 100 000 EUR, et sauf s'il s'agit d'un don manuel, son acceptation est soumise à l'autorisation du ministre de la Justice ou de son délégué (articles 9:22, 10:11 et 11:15 du CSA). Dans ce cas, l'acceptation n'est possible qu'après l'autorisation accordée, ou du moins qu'après l'expiration d'un délai de trois mois à dater de la demande d'autorisation, si le ministre ou son délégué n'a pas réagi.

Par contraste, les biens légués sont imposables à la taxe compensatoire à compter du 1^{er} janvier qui suit la date du décès du testateur, la personne morale devenant propriétaire des biens légués dès le décès⁶¹. Par ailleurs, et c'est une seconde différence entre libéralité entre vifs et testamentaire, depuis le 3 août 2017⁶², les legs excédant le plafond de 100 000 EUR consentis au bénéfice des associations sans but lucratif, des

associations internationales sans but lucratif et des fondations ne sont plus soumis à autorisation de l'autorité compétente⁶³.

3.1.5. Inclusion des immeubles situés à l'étranger

Dans le système applicable jusqu'au 1^{er} juillet 2003, la taxe compensatoire n'était due que sur les biens possédés en Belgique. A partir de cette date, l'ensemble des biens de l'association ou de la fondation étaient en principe taxés, que ceux-ci se trouvent en Belgique ou à l'étranger, avec une exception pour immeubles situés à l'étranger.

Pendant, la Cour constitutionnelle⁶⁴ a considéré que l'exclusion préexistante des biens possédés à l'étranger n'était pas pertinente au regard de la *ratio legis* de la taxe, qui concerne la totalité du patrimoine des associations et des fondations privées, indépendamment de la localisation de celui-ci⁶⁵. Selon la Cour, la différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée⁶⁶. Toutefois, afin d'éviter une taxation rétroactive non prévue, les effets de cette disposition ont été maintenus⁶⁷.

A l'occasion de la réforme, le texte a été modifié afin de se conformer à l'enseignement de la Cour. Corrélativement, un nouvel article 150/1 a été inséré dans le Code pour tenir compte d'un impôt analogue payé à l'étranger sur ces biens et réduire l'impôt dû en Belgique. Le législateur a envisagé un mécanisme d'imputation comme celui prévu à l'article 17 du Code, s'appliquant aux droits de succession, de sorte que la taxe exigible en Belgique sur les immeubles situés à l'étranger pourrait être réduite à concurrence de tout impôt identique perçu par l'État dans lequel les biens se trouvent si les justificatifs (quittance dûment datée de l'impôt étranger et copie certifiée conforme de la déclaration et de la liquidation établie) sont produits en même temps que la déclaration. La possibilité d'une restitution est prévue si les pièces probantes du paiement d'une taxe similaire à l'étranger sont fournies dans un certain délai après le paiement de la taxe due en Belgique (« à défaut de dépôt simultané »). Le délai pour obtenir la restitution est porté de deux à cinq ans car l'expérience enseigne que le délai était trop court dans certains cas (modification de l'art. 135, 2° C. succ.).

58. *Rép. R.J.*, n° S-150/05-01.

59. *Rép. R.J.*, n° S-150-07-01.

60. Nous soulignons.

61. Un système de restitution était prévu en cas de refus d'autorisation.

62. Loi du 6 juillet 2017 portant simplification, harmonisation, informatisation et modernisation de dispositions de droit civil et de procédure civile ainsi que du notariat, et portant diverses mesures en matière de justice, *M.B.*, 24 juillet 2017.

63. Si l'association ou la fondation avait payé la taxe annuelle sur ce qui lui avait été légué et que le ministre ou son délégué refusait formellement l'autorisation, un système de restitution était appliqué.

64. *C.C.*, 23 janvier 2020, n° 10/2020.

65. *Ibid.*, B.5.3.

66. *Ibid.*, B.8.

67. *Ibid.*, B.9.

3.2. Valeur des avoirs

3.2.1. Principe

Il ressort des articles 150 et 151 du C. succ. qu'il y a lieu de se référer aux dispositions (art. 19 à 25, C. succ.) qui fixent la base imposable pour la perception des droits de succession.

3.2.2. Immobilier

En ce qui concerne les immeubles, le droit est dû sur la valeur vénale.

Si la personne morale est titulaire d'un droit d'emphytéose, sa valeur est obtenue par la capitalisation de la différence entre la valeur de la jouissance et la redevance à payer, à laquelle il y a lieu d'ajouter la valeur des constructions et plantations qui sont la propriété (temporaire) de l'emphytéote, compte tenu du contrat d'emphytéose.

Si la personne morale dispose d'un immeuble grevé du droit d'emphytéose au profit d'un tiers, ces droits résiduels de propriété sont également imposables sur la base de la valeur vénale qui est déterminée par la différence entre, d'une part, la valeur du bien calculée en faisant abstraction du droit d'emphytéose et, d'autre part, la valeur de ce droit⁶⁸.

3.2.3. Instruments financiers admis à la négociation sur les marchés réglementés (anciennement, « effets publics »)

Le « prix courant », à savoir le cours moyen le mois précédent des titres publics cotés à la bourse de Bruxelles, était jadis utilisé pour déterminer la valeur des titres. Cette référence a été remplacée par la « valeur boursière », à savoir le cours de clôture de l'instrument financier, tel que disponible dans la presse spécialisée ou dans les sources électroniques spécialisées consultables⁶⁹. Cette modification est entrée en vigueur le 20 novembre 2017⁷⁰.

3.2.4. Expertise préalable

Les assujettis à la taxe ont le droit de demander l'expertise préalable prévue à l'article 20 du C. succ.⁷¹ afin de déterminer la valeur vénale de tout ou partie de leurs avoirs⁷². Toutefois, ce droit ne peut être exercé qu'entre le 1^{er} janvier et le 31 mars de chaque

année d'imposition, c'est-à-dire avant la date d'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration. Cette expertise n'a de valeur obligatoire que pour l'année d'imposition à laquelle elle se rapporte⁷³.

3.2.5. Momentum

Selon l'article 151 du C. succ., la taxe est due sur la valeur des avoirs que l'association possède le 1^{er} janvier. Cette date s'entend à zéro heure, ce qui signifie que les biens recueillis en date du 1^{er} janvier ne seront assujettis à la taxe qu'à partir de l'année qui suit la date d'acquisition⁷⁴.

3.3. Les éléments exclus de l'assiette

3.3.1. Exclusion des fonds destinés à la consommation courante

La portée des trois premières catégories des éléments qui ne sont pas compris dans les avoirs – et donc exclus – par l'article 150, alinéa 2 du C. succ., pose de nombreuses difficultés pratiques. Il s'agit des éléments suivants :

- 1° les intérêts, les termes de rente, les loyers et les fermages et, plus généralement, les fruits civils de toute nature, ainsi que les cotisations et souscriptions annuelles, qui, restant dus, ne sont pas capitalisés ;
- 2° les fruits naturels, perçus ou non ;
- 3° les liquidités et le fonds de roulement destinés à l'activité de l'association ou de la fondation pendant l'année.

L'enjeu fondamental est de pouvoir opérer une distinction entre les fonds destinés à la consommation courante et les fonds à considérer comme capitaux. La réponse du ministre des Finances⁷⁵ traduit toute la subtilité à laquelle les personnes morales sont annuellement confrontées lors de l'établissement de leur déclaration :

« Le législateur n'a voulu frapper que les biens possédés par l'association à titre permanent et durable. Les liquidités ou les fonds de roulement qui sont destinés normalement à être consommés au cours de l'exercice pour l'activité de l'association sont exempts d'impôt. Les revenus investis dans des actions, obligations ou titres de même nature sont des revenus capitalisés. Ils ne peuvent bénéficier de l'exemption. Pour les mêmes motifs, les comptes à terme excédant une certaine durée sont également soumis à l'impôt. »

68. QP, 7 juillet 1975, *Rec. gén. enr. not.*, 1977, n° 22.171, p. 349.

69. Art. 150, al. 4, du C. succ.

70. Loi du 22 octobre 2017 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 10 novembre 2017.

71. Il découle de l'art. 150, al. 4, du C. succ. que les dispositions relatives aux droits de succession et de mutation par décès relatives à la base imposable à l'exception de l'article 21, III, sont applicables à la taxe compensatoire des droits de succession.

72. Pour les biens susceptibles d'un recours à cette procédure seulement (voir à ce sujet l'article 111 du C. succ. : « En vue d'établir l'insuffisance d'évaluation de tout ou partie des biens successoraux se trouvant dans le royaume, qui sont déclarés pour leur valeur vénale, le receveur peut, sans préjudice des autres moyens de preuve prévus à l'article 105, requérir l'expertise desdits biens ; toutefois, en ce qui concerne les biens meubles corporels, ce droit d'expertise ne s'applique qu'aux navires et bateaux »).

73. *Rép. R.J.*, n° S 150/03-01.

74. *Rép. R.J.*, n° S 150/06-01.

75. QP, 19 novembre 1982, *Rec. gén. enr. not.*, 1983, n° 22889, p. 191 ; *Rép. R.J.*, n° S 150/08.01.

Par contre, il est admis, en principe, que les comptes à vue et à court terme (par exemple jusqu'à trois mois) servent à la réalisation de l'objet de l'association.

Toutefois, le terme du compte n'est pas toujours décisif pour déterminer s'il s'agit de valeurs capitalisées ou de fonds de roulement. La qualification de ces avoirs varie selon l'objet de l'association et de l'utilisation réelle des fonds. Si, par exemple, une association qui est titulaire d'un compte à terme de trois mois couvre ses dépenses courantes au moyen des cotisations annuelles perçues, de sorte qu'elle ne doit pas recourir aux avoirs à terme et que ceux-ci sont reportés successivement de trimestre en trimestre et ne sont pas consommés à la fin de l'exercice annuel, il y a lieu de considérer ces fonds comme des éléments capitalisés.

Il appartient au receveur de déterminer, sous le contrôle de ses supérieurs hiérarchiques, si ces fonds doivent être considérés comme des avoirs capitalisés ou des fonds de roulement. »

3.3.2. Exclusion des titres certifiés

« Ne sont pas compris dans ces avoirs : les titres émis par des sociétés, dont l'association ou la fondation est considérée comme propriétaire-émettant en vertu du Code des sociétés et des associations ou, si la société n'est pas régie par ce code, conformément aux dispositions du droit qui la régit, à la condition que les certificats soient assimilés aux titres auxquels ils se rapportent pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992 en vertu de l'article 13, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales ».

La pratique de la certification de titres vise à opérer une dissociation entre les droits financiers d'une action (dividende, boni de liquidation) et le droit de vote qui y est associé. La certification est neutre au regard de l'impôt sur les revenus : les titulaires des certificats sont traités fiscalement comme s'ils détenaient les titres, et les dividendes sont imposables dans leur chef en raison de la neutralité fiscale des émetteurs conformément à la loi du 15 juillet 1998. L'exclusion des titres est justifiée par le fait que le propriétaire émetteur (l'association ou la fondation privée) est certes le propriétaire juridique (titulaire du droit de vote), mais pas le propriétaire économique des titres⁷⁶.

3.3.3. Neutralisation de l'impact du nouveau tarif – Exclusion d'un pourcentage des avoirs – Renvoi

Nous l'évoquons à l'entame de cette contribution, la réforme tend à moderniser le tarif de la taxe via l'instauration d'un tarif progressif, en lieu et place du taux

linéaire. Nous le verrons, avec ce barème, les structures disposant de patrimoines plus « substantiels » (excédant 346 000 EUR) seront davantage imposées⁷⁷. Le législateur a neutralisé l'impact du nouveau tarif sur différents secteurs. Cette neutralisation est opérée en intervenant sur la « valeur à déclarer des biens », raison pour laquelle l'article 150, alinéa 2, a été considérablement allongé (art. 150, al. 2, 6° à 15° C. succ.) pour envisager les secteurs des soins, du sport, de l'enseignement, de la culture, des entreprises de travail adapté, des maisons médicales, des refuges pour animaux, des centres d'archives privées ainsi que pour les structures patrimoniales qui œuvrent dans ces secteurs. Nous évoquerons ces différentes neutralisations et leurs conditions d'application après avoir exposé le nouveau barème progressif (voir *infra*).

3.4. Déduction de certaines charges

3.4.1. Principe

L'article 150, alinéa 3 du C. succ. pose comme principe l'interdiction de déduction de charges de l'assiette de la taxe. Deux exceptions sont cependant prévues ; elles ont été instaurées par le biais de la loi du 2 mai 2002.

3.4.2. Première exception

La personne morale peut déduire de l'assiette de la taxe les termes d'emprunts hypothécaires non encore payés, moyennant deux conditions : (i) l'hypothèque doit être constituée sur des biens de la personne morale et (ii) elle doit garantir au moins 50 % de la somme en principal de l'emprunt.

La taxe apparaît fort dommageable pour les structures qui ont fait des investissements par le biais d'un emprunt et il semble inapproprié de soumettre à cette taxe patrimoniale les actifs qui sont financés et qui n'augmentent pas, dans cette mesure, le patrimoine de l'association ou de la fondation⁷⁸. D'un autre côté, la solution qui consisterait à autoriser les personnes morales à déduire de la base imposable tout « le passif » risquerait de vider la base imposable de la taxe de sa substance, d'autant plus si le terme passif est compris dans son sens comptable. Pour concilier les intérêts en présence, le gouvernement a proposé un amendement permettant de déduire les termes non encore payés d'emprunts hypothécaires de la valeur vénale de l'ensemble des avoirs à la condition que l'emprunt soit un emprunt hypothécaire avec un montant minimum garanti (à savoir 50 %) et ce, dans le souci d'éviter des abus⁷⁹.

76. Doc. parl., Sénat, 1999-2000, n° 2-283/2, p. 7.

77. Doc. parl., Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 13.

78. Doc. parl., Chambre, 1998-1999, n° 49-1854/6, pp. 3-4 et Doc. parl., Chambre, 1998-1999, n° 49-1854/5, p. 9.

79. Doc. parl., Sénat, 1999-2000, n° 2-283/2, p. 7.

3.4.3. Deuxième exception

La personne morale peut déduire de l'assiette de la taxe les legs de sommes qu'elle reçoit en tant que légataire universelle d'une succession et qu'elle doit encore exécuter. Cette pratique, acceptée de longue date par l'administration⁸⁰, a été intégrée dans le texte de la loi⁸¹. Notons, par contre, que le bénéfice de la déduction n'est pas étendu aux legs d'une rente, lesquels doivent être considérés comme une charge périodique pour la personne morale⁸².

4. La déclaration

4.1. Obligation déclarative annuelle

Conformément à l'article 151, alinéa 1^{er}, du C. succ., la personne morale doit déposer, dans les trois premiers mois de chaque année d'imposition (soit le 31 mars au plus tard ou, le cas échéant, le 1^{er} jour ouvrable qui suit), une déclaration faisant connaître la consistance et la valeur des biens à la date du 1^{er} janvier de l'année d'imposition au bureau compétent de l'AGDP de leur siège (à savoir le bureau « Sécurité juridique »).

Les redevables doivent introduire auprès du bureau compétent de l'AGDP de leur siège (à savoir le bureau « Sécurité juridique »), au plus tard le 31 mars de l'année d'imposition, une déclaration faisant connaître la consistance et la valeur de leurs avoirs au 1^{er} janvier de la même année. Lorsque le dernier jour du délai est un jour de fermeture des bureaux, ce délai est prorogé jusqu'au premier jour d'ouverture des bureaux qui suit l'expiration du délai⁸³.

4.2. Délégation au Roi

L'article 151, al. 2, du C. succ. a été remplacé. Le nouveau texte délègue au Roi la compétence de déterminer les modalités du dépôt de la déclaration ainsi que les mesures nécessaires à la juste perception de la taxe due (notamment les règles du dépôt électronique de la déclaration). Dans le cadre de cette délégation, il est précisé qu'il peut déroger aux alinéas 1^{er} (principe de l'obligation déclarative annuelle) et 3 (prorogation du délai pour tenir compte des jours de fermeture des bureaux).

4.3. Dispense de dépôt pour les petits patrimoines

Un nouvel article 151/1 est inséré dans le C. succ. Celui-ci vise à dispenser du dépôt annuel d'une déclaration les personnes morales soumises à la taxe lorsque leurs avoirs imposables n'excèdent pas le montant de

l'abattement déterminé par l'article 152 nouveau du C. succ., à savoir 50 000 EUR.

4.4. Suppression du régime spécifique réservé aux droits conditionnels ou litigieux – Suite

L'obligation déclarative supplémentaire dans le cas de droits conditionnels ou litigieux est logiquement supprimée (voir *supra*).

4.5. Fin de l'obligation déclarative triennale – Mesure transitoire

En vertu de l'article 156 du C. succ., lorsque la taxe annuelle ne dépassait pas 500 EUR, la personne morale avait la faculté d'acquitter en une seule fois la taxe due pour trois années successives. Elle était alors dispensée de déposer une déclaration pour chacune des deux années suivantes. Toutefois, lorsque pour l'une des deux années pour lesquelles la taxe a été payée anticipativement, le patrimoine de la personne morale au 1^{er} janvier subissait une augmentation de valeur imposable telle que la taxe afférente à cette augmentation atteigne au moins 25 EUR, elle était tenue de déposer une déclaration complémentaire et de payer le supplément de taxe pour la fin du mois de mars de l'année d'imposition.

Ce dispositif est abrogé car, eu égard au très petit nombre de cas d'application (une quarantaine par an), les développements informatiques nécessaires dans le cadre de l'informatisation du processus déclaratif seraient disproportionnés par rapport à la charge administrative que constitue l'introduction d'une déclaration annuelle dans le cas visé. Une mesure transitoire a été prévue pour régler la situation des redevables ayant usé de la faculté de déposer une seule déclaration pour trois années (art. 25 de la loi).

Grâce à cette mesure, comme l'indique le site du SPF Finances, fraîchement mis à jour, « *les ASBL qui ont fait une telle déclaration triennale en 2022 ne devront pas faire de déclaration en 2023 et 2024, et celles qui ont fait une déclaration triennale en 2023 ne devront pas faire de déclaration en 2024 et 2025. Par la suite, ce système disparaîtra pour tout le monde* »⁸⁴.

4.6. Amendes

En cas de retard dans le dépôt de la déclaration, le redevable encourt une amende de 2,50 EUR par mois de retard, tout mois commencé étant compté comme entier (art. 158*bis*, al. 1^{er}, du C. succ.). Le montant total de l'amende ne peut cependant excéder un dixième de la taxe due (art. 158*bis*, al. 2, du C. succ.).

80. Déc. du 17 janvier 1966, *Rép. RJ*, S 150/05-01, www.fisconetplus.be.

81. *Doc. parl.*, Sénat, 1999-2000, n° 2-283/2, p. 7.

82. Décision du 30 janvier 1987, n° E/E 89.760.

83. Le 31 mars étant un dimanche et le 1er avril un jour férié, l'échéance de déclaration (et de paiement, voir *infra*) est portée cette année au 2 avril 2024.

84. <https://finances.belgium.be/fr/asbl/impots-tva/taxe-annuelle-asbl#q1>.

En outre, en cas d'omission de biens ou d'insuffisance constatée dans la déclaration (le cas échéant, en recourant à une expertise de contrôle), l'article 158ter du C. succ. prévoit que la personne morale encourt une amende égale à la taxe éludée. En vertu de l'article 158 du C. succ., le receveur peut, pour établir les insuffisances d'évaluation, requérir l'expertise de contrôle (pour les biens désignés à l'article 111 et suivant le mode et dans les formes prévues par les articles 112 à 122 du C. succ.). Selon les cas, le juge ou le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel le redevable a son siège.

5. Le taux de la taxe

5.1. Principe : remplacement d'un taux linéaire par un barème progressif

L'article 152 du C. succ. fixait le taux de la taxe à 0,17 %.

Ce taux linéaire est remplacé par un barème progressif, réputé plus en phase avec l'évolution des droits de succession, que la taxe est vouée à compenser. En effet, le tarif des droits de succession est très progressif, tandis que le taux de la taxe compensatoire est, quant à lui, resté très longtemps stable depuis son instauration en 1921 : de 0,10 % en 1921 à 0,17 % depuis 1961⁸⁵.

La taxe est désormais perçue selon ce tarif :

De 0,01 à 50 000 EUR	Néant
De 50 000,01 à 250 000,00 EUR	0,15 %
De 250 000,00 à 500 000 EUR	0,30 %
À partir de 500 000,01 EUR	0,45

Avec l'application de ce barème progressif, les entités qui disposent d'un patrimoine relativement faible verront leur impôt allégé tandis que celles qui disposent d'un patrimoine plus important seront redevables d'une taxe plus élevée. Voici quelques illustrations :

Montant des avoirs	Montant de la taxe (ancien régime)		Montant de la taxe (nouveau régime)	
	Calcul	Total	Calcul	Total
25 000	Exonération pour « insuffisance de patrimoine »	0	Abattement	0
50 000	$50\,000 \times 0,17\%$	85	Abattement	0
100 000	$100\,000 \times 0,17\%$	170	50 000 : 0 $50\,000 \times 0,15\%$	75
250 000	$250\,000 \times 0,17\%$	425	50 000 : 0 $200\,000 \times 0,15\%$	300
346 000 ¹	$346\,000 \times 0,17\%$	588,2	50 000 : 0 $200\,000 \times 0,15\%$ $+ 96\,000 \times 0,30\%$	588
500 000	$500\,000 \times 0,17\%$	850	50 000 : 0 $200\,000 \times 0,15\% + 250\,000 \times 0,30\%$	1050
1 000 000	$1\,000\,000 \times 0,17\%$	1700	50 000 : 0 $200\,000 \times 0,15\% + 250\,000 \times 0,30\% + 500\,000 \times 0,45\%$	3300

1. Les contribuables dont le patrimoine taxable ne dépasse pas 346 000 EUR paieront donc une taxe moins élevée, tandis que ceux dont le patrimoine est plus important paieront une taxe plus élevée (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/004, p. 4).

5.2. Neutralisation de la hausse pour certains secteurs

Pour des raisons de technique fiscale (la simplicité du tarif, de la déclaration, de la programmation du système informatisé), il a été décidé de neutraliser l'impact du nouveau tarif pour certains secteurs, en intervenant sur la base du calcul, en ne prenant en compte qu'un pourcentage limité des avoirs, à savoir 37,7 %⁸⁶. En effet, pour les secteurs concernés, le texte

précise qu'à concurrence de 62,3 % de leur valeur, les avoirs ne doivent pas être pris en considération.

Le mécanisme de neutralisation est appliqué suivant le principe du « tout ou rien » : lorsque la réduction de la base taxable s'applique, elle concerne tous les avoirs de la structure. Lorsqu'elle ne s'applique pas, l'entité doit déclarer la pleine valeur de tous ses avoirs⁸⁷.

85. 0,11 % (A.R. du 31 mars 1936, *M.B.*, 7 avril 1936) ; 0,15 % (art. 19 de l'A.R. n° 9 du 3 juillet 1939 (*M.B.*, 5 juillet 1939), confirmé par l'art. 1^{er} de la loi du 16 juin 1947 (*M.B.*, 14 août 1947)) ; 0,17 % (art. 121, § 2, de la loi du 14 février 1961 d'expansion économique, de progrès social et de redressement financier (*M.B.*, 15 février 1961)).

86. Le taux marginal du barème progressif est de 0,45 %. En ne prenant en compte que 37,7 % de la base imposable pour certaines structures, on s'assure que la pression fiscale n'excède pas 0,17 %. En effet, $0,45\% \times 37,7\% = 0,16965$, arrondi à 0,17 %.

87. L'exemption sera accordée à une entité pour l'ensemble de ses activités, selon qu'elle réalise principalement des opérations exemptées de la TVA alors que dans le cadre de la réglementation en matière de TVA, l'exemption dépend en fin de compte de la nature de l'activité (observation du Conseil d'État au n° 4 de son avis 73.846/1/IV).

Différents secteurs sont concernés par le mécanisme de neutralisation. Si le secteur des soins figurait dès le départ à l'agenda, la liste a été étendue au rythme des amendements, parfois déposés à la toute dernière minute. *In fine*, l'article 150, al. 2, du C. succ. a été considérablement étendu avec une dizaine d'occurrences supplémentaires (6° à 15°).

Les interactions entre une hausse de la taxe fédérale patrimoniale et les politiques de soutien des entités fédérées ont fait réagir certains parlementaires et ont compliqué le processus d'adoption de la réforme. Ainsi, au cours de sa séance plénière du 10 novembre 2023, l'Assemblée de la Commission communautaire française (COCOF) a adopté une motion relative à un conflit d'intérêts⁸⁸ avec la Chambre des représentants concernant l'impact du projet de loi. Nous allons le voir, les différents amendements adoptés, comme en attestent les justifications de ceux-ci, visent à tenir compte des politiques régionales que les autorités fédérales auraient pu entraver en taxant davantage certaines ASBL, et ainsi à désamorcer le conflit.

5.2.1. Les soins

Ne sont pas compris dans ces avoirs :

« 6° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable qui entre en ligne de compte pour l'exemption de taxe sur la valeur ajoutée visée à l'article 44, § 2, 1°, 2° (...) du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et qui réalise, pour plus de la moitié de son chiffre d'affaires, des opérations exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée sur la base dudit article ;

7° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté par une organisation visée au 6°, à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, § 2, 1°, 2° (...) du Code de la taxe sur la valeur ajoutée⁸⁹ ».

Dès le départ, le gouvernement a exprimé sa volonté d'éviter que la réforme entraîne une hausse de la taxe pour des institutions actives dans le secteur des soins : « *La crise de la COVID-19 et ses conséquences ont fortement mis ce secteur sous pression, y compris financièrement. De plus, il existe un besoin croissant de prise en charge sociale pour toutes les catégories d'âge. Compte tenu des besoins croissants de soins, il faudra investir massivement dans les infrastructures*

nécessaires pour continuer à garantir une prestation de soins de haute qualité. Puisque cette taxe est en principe liquidée sur la base du total des avoirs, une augmentation de la taxe pourrait faire obstacle à ces nécessaires investissements »⁹⁰. Ce soutien au secteur des soins était d'ailleurs annoncé dans l'accord de gouvernement⁹¹.

Les institutions de soins qui entrent en ligne de compte pour l'exemption de TVA visée à l'article 44, § 2, 1° ou 2°, du Code de la TVA (ci-après, C.TVA) et qui ont comme activité principale la réalisation d'opérations qui sont exemptées de la TVA sur la base dudit article, bénéficient du mécanisme de neutralisation ; elles doivent déclarer leurs avoirs pour seulement 37,7 p.c. de leur valeur.

La réduction de la base taxable ne s'applique que si l'entité est éligible à l'exemption de TVA et qu'elle réalise, pour plus de la moitié de son chiffre d'affaires, des opérations dans le cadre d'une activité de soins au sens de cette disposition du C.T.V.A. Ainsi, si une ASBL, à côté de son activité dans le secteur des soins, développe une ou plusieurs autres activités, son activité dans le secteur des soins doit donc être clairement l'activité la plus importante, ce qui doit ressortir du fait que le chiffre d'affaires relatif à cette activité de soins dépasse 50 %⁹². Il est ainsi garanti que l'exemption vise bien les avoirs de véritables institutions de soins, sans charge administrative disproportionnée en vue d'apporter la preuve de l'utilisation des avoirs⁹³.

L'article 150, alinéa 2, 6°, suppose que l'ASBL de soins de santé soit elle-même propriétaire de son infrastructure. L'article 150, alinéa 2, 7°, C. succ. vise à tenir compte du fait que certaines institutions de soins logent leur infrastructure dans une ASBL patrimoniale distincte. Le mécanisme de neutralisation s'appliquera également à l'ASBL patrimoniale dont au moins 75 % du patrimoine est affecté par une institution visée au 6°, à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, § 2, 1° ou 2°, du C.T.V.A. En prévoyant ce seuil, l'on veut éviter qu'une ASBL patrimoniale qui, par exemple, exploite également un parking d'un hôpital, tombe en dehors du champ d'application de la réduction de la base imposable.

88. Procédure décrite à l'article 102 du règlement de la Chambre (https://www.lachambre.be/kvvcr/pdf_sections/publications/reglement/reglementFR.pdf).

89. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, pp. 13-16.

90. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, pp. 13-14.

91. Rappelé dans les travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 14 : « *Le gouvernement ne se bornera pas à injecter des moyens nouveaux : il mènera des réformes en se fixant des objectifs de santé clairs qui augmenteront la qualité des soins, qui réduiront les inégalités d'accès à ceux-ci et qui diminueront également les dépenses qui ne profitent pas au patient et au personnel* »).

92. La reformulation du texte rencontre l'observation du Conseil d'État au n° 5 de son avis 73.846/1/IV à savoir : « *Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables (...). Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. La disposition légale en projet relative à l'exonération de la taxe compensatoire des droits de succession doit par conséquent prévoir un régime qui énonce clairement quel(s) critère(s) il sera établi si un redevable réalise 'principalement' ou non de telles opérations exemptées de la TVA.* »

93. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 16 : « *Prévoir une exemption des avoirs au prorata de leur affectation à l'activité de soins entraînerait en effet une surcharge administrative tant pour les ASBL que pour l'administration et donnerait inévitablement naissance à un important contentieux. C'est pourquoi la réduction de la base imposable, d'une part, s'applique aux avoirs d'un redevable qui répond à la condition d'activité principale mais qui ne sont pas affectés à une activité de soins mais, d'autre part, ne s'applique pas aux avoirs affectés à une activité de soins dans le chef d'un redevable qui ne répond pas à la condition d'activité principale* ».

Sous couvert de l'article 44, § 1^{er}, 2°, du C.T.V.A., l'on envisage les prestations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale. Sont notamment visés les organismes prenant soin des personnes âgées, des personnes handicapées, les organismes d'aide familiale, les crèches, les institutions qui assurent les loisirs des jeunes, les centres PMS, etc.

5.2.2. Le sport, l'enseignement et la culture

Ne sont pas compris dans ces avoirs :
 « 6° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable qui entre en ligne de compte pour l'exemption de taxe sur la valeur ajoutée visée à l'article 44, § 2, 1°, 2°, 3°, 4°, a) ou 9° du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et qui réalise, pour plus de la moitié de son chiffre d'affaires, des opérations exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée sur la base dudit article ; 7° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté par une organisation visée au 6°, à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, § 2, 1°, 2°, 3°, 4°, a) ou 9⁹⁴ du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ».

De même que pour le secteur des soins, une réduction de la base imposable de la taxe annuelle compensatoire des droits de succession a été consentie pour les secteurs du sport, de l'enseignement et de la culture.

Dans ce cas également, un lien est établi avec la législation sur la TVA car il fait référence à l'article 44 du C.T.V.A., respectivement au § 2, 3°, 4°, a) et 9°. Ainsi, l'exemption de TVA pour le sport est limitée aux institutions qui n'ont pas de but lucratif et qui utilisent les recettes des activités exemptées exclusivement pour couvrir leurs coûts⁹⁵. L'exemption de TVA pour l'enseignement est limitée aux organismes de droit public et aux autres organisations classées à cette fin comme organismes ayant des objectifs similaires, qui n'ont pas pour but la recherche systématique du profit et qui ne distribuent pas de bénéfices éventuels mais les utilisent pour maintenir ou améliorer certaines prestations⁹⁶. L'exemption de TVA pour la culture, quant à elle, est limitée aux institutions reconnues par l'autorité compétente et qui utilisent les

revenus qu'elles tirent de leur activité exclusivement pour couvrir leurs frais⁹⁷.

Dans ces cas également, plus de la moitié du chiffre d'affaires doit provenir d'opérations en matière de sport, d'enseignement ou de culture exemptées de TVA. Par ailleurs, la neutralisation est également d'application pour les ASBL patrimoniales avec, ici, aussi l'application du seuil de 75 % (voir *supra*).

En étendant la réduction à ces secteurs, le but (affiché) est d'apporter un soutien ciblé supplémentaire à la politique régionale dans ces domaines, sans compromettre l'objectif de la réforme de la taxe annuelle compensatoire des droits de succession⁹⁸.

Les secteurs du sport et de la culture sont déjà fiscalement soutenus du côté de la demande grâce au régime fiscal préférentiel des chèques sport/culture. Dès lors, il pourrait être jugé contradictoire de soumettre l'offre à une charge fiscale accrue au niveau fédéral. Ces deux secteurs avaient été évoqués au niveau de la politique régionale pour obtenir une exemption partielle de la base imposable de la taxe patrimoniale. En donnant suite à cette demande, le gouvernement fédéral a souhaité dès lors soutenir la politique régionale de manière ciblée⁹⁹.

Concernant l'enseignement, les travaux préparatoires rappellent qu'une exemption partielle de la taxe existe déjà pour les biens immobiliers (voir *supra*). Toutefois, celle-ci peut être jugée insuffisante, raison pour laquelle une exemption complémentaire est adoptée pour tenir compte du fait que les écoles collectent souvent des moyens pour effectuer certains travaux de rénovation dans leurs bâtiments ou pour construire de nouveaux bâtiments et que ces avoirs pourraient être affectés par la réforme des taux.

Alors que d'aucuns avaient envisagé d'étendre l'exonération historique au patrimoine mobilier sans réalisation à la clé¹⁰⁰, la nouvelle exemption complémentaire permet une neutralisation de l'augmentation du tarif qui aura un impact sur l'ensemble du patrimoine soumis à la taxe, y compris les avoirs mobiliers¹⁰¹.

94. Nous soulignons. Voir *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/014, pp. 2-3 (amendement n° 38 de M. Beke et consorts).

95. Cf. art. 44, § 2, 3°, du C.T.V.A. : « Sont aussi exemptées de la taxe (...) les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais ».

96. Cf. art. 44, § 2, 4°, a), du C.T.V.A. : « Sont aussi exemptées de la taxe (...) l'enseignement scolaire ou universitaire, dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, et la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées ».

97. Cf. art. 44, § 2, 9°, du C.T.V.A. : « Sont aussi exemptées de la taxe (...) l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences ainsi que les livraisons de biens étroitement liées à ces prestations de services par des organismes reconnus par l'autorité compétente, et pour autant que les recettes tirées de leurs activités, servent uniquement à en couvrir les frais ».

98. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/014, pp. 2-3.

99. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/016, p. 24.

100. Voir les réponses aux questions de M. le Député Roel DESEYN n° 197 du 3 mars 2015 (N), Q.&R., Chambre, 2014-2015, 13 avril 2015, n° 20, p. 166 et n° 342 du 13 mai 2015 (N), Q.&R., Chambre, 2014-2015, 29 juin 2015, n° 31, p. 339 ; question n° 444 de M. le Député Jenne De Potter du 14 juin 2013, Q.&R., Chambre, 2013-2014, 4 novembre 2013, n° 134, p. 228. Dans le même sens, voir la question n° 5-9796 de Madame la Députée Cécile Thibaut du 27 août 2013 (F), Q.&R., Sénat, 2012-2013, 1^{er} octobre 2013, www.fisconetplus.be. Voir aussi la proposition de loi modifiant le Code des droits de succession en ce qui concerne les biens affectés à l'enseignement, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-1256/001.

101. Voir J. Van Dyck, « Taxe sur le patrimoine des ASBL, etc. : exceptions de toute dernière minute », *Le Fiscologue*, n° 1819, 12 janvier 2024, p. 1.

5.2.3. Les entreprises de travail adapté

Ne sont pas compris dans ces avoirs :
« 8° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs des entreprises de travail adapté qui sont créées ou agréées par le gouvernement ou l'organisme régional compétent ;
9° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'une entreprise de travail adapté visée au 8° »¹⁰².

Une neutralisation est prévue pour les entreprises de travail adapté et leurs structures patrimoniales. Les entreprises de travail adapté (ou ETA), anciennement « ateliers protégés », sont des entreprises destinées aux personnes en situation de handicap qui, compte tenu de leurs capacités professionnelles, sont aptes à mener une activité professionnelle, mais ne peuvent l'exercer dans des conditions habituelles de travail.

Les entreprises de travail adapté sont celles qui sont créées ou agréées conformément aux réglementations régionales en vigueur, à savoir :

- pour la Flandre, le Décret du 12 juillet 2013 relatif au travail adapté dans le cadre de l'intégration collective (*M.B.*, 2 septembre 2013) ;
- pour la Wallonie, le Code réglementaire wallon de l'Action sociale et de la Santé (ou CWASS) et non (plus¹⁰³) l'arrêté du Gouvernement wallon du 7 novembre 2002 relatif aux conditions auxquelles les entreprises de travail adapté sont agréées et subventionnées (*M.B.*, 7 janvier 2003) tel qu'évoqué dans les travaux parlementaires ;
- pour Bruxelles, entre autres, le Décret du 4 mars 1999 relatif à l'intégration sociale et professionnelle des personnes handicapées (*M.B.*, 3 avril 1999).

L'amendement est justifié comme suit : « *les entreprises de travail adapté remplissent le même type de fonction [que les institutions de soins] d'assistance dans la société. Elles fournissent à ceux qui ne peuvent pas entrer dans l'économie traditionnelle un travail sur mesure leur offrant une activité de jour utile et gratifiante.*

En outre, à l'instar des institutions du secteur des soins de santé, les entreprises de travail adapté doivent faire appel à du matériel et des infrastructures de haute qualité, adaptés aux besoins spécifiques des personnes qu'elles emploient.

Par conséquent, une augmentation de la taxe patrimoniale pour les entreprises de travail adapté constituerait un obstacle à l'offre du travail sur mesure qui remplit une fonction de prise en charge de travailleurs vulnérables. »

5.2.4. Les maisons médicales

Ne sont pas compris dans ces avoirs :
« 10° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs :
a) des maisons médicales visées à l'article 32, § 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal du 3 juillet 1996 portant exécution de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994 ;
b) des autres maisons médicales, associations de santé intégrées et centres de santé de quartier, agréés par l'autorité régionale ou communautaire compétente ;
11° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'une maison médicale, association de santé intégrée ou centre de santé de quartier visé au 10° ».

La justification de l'amendement concernant les maisons médicales (et leurs structures patrimoniales) est similaire à celle prévue pour les entreprises de travail adapté. Deux vagues d'amendements ont *in casu* été nécessaires pour aboutir au texte adopté. En effet, dans un premier temps, le texte proposé ne visait que les maisons médicales financées « au forfait »¹⁰⁴. Dans la mesure où certaines structures de soins de santé semblables sont financées à l'acte, la définition des maisons médicales a été étendue dans un second temps à ces structures¹⁰⁵.

In fine, il a été proposé de définir les maisons médicales comme suit :

- 1) pour celles financées « au forfait » : par référence à l'article 32, § 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal du 3 juillet 1996 portant exécution de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994. Cette disposition définit une maison médicale comme un dispensateur de soins ou un groupe de dispensateurs de soins qui dispensent des prestations de santé qui sont payées selon les règles établies en application de l'article 52, § 1^{er}, de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités coordonnée le 14 juillet 1994 ;
- 2) pour celles financées « à l'acte » : par référence aux maisons médicales, associations de santé intégrées et centres de santé de quartier, agréés par l'autorité régionale ou communautaire compétente.

102. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/009, pp. 2-3 (amendement n° 20 de M. Beke et consorts).

103. Arrêté du 4 juillet 2013 du Gouvernement wallon portant codification de la législation en matière de santé et d'action sociale en Code réglementaire wallon de l'Action sociale et de la Santé, *M.B.*, 30 août 2013, art. 3 : « *Les dispositions codifiées telles que reprises à l'article 2 sont abrogées.* ».

104. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/009, pp. 4-5.

105. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/014, pp. 8-9.

5.2.5. Les centres d'archives privées agréées

Ne sont pas compris dans ces avoirs :
 « 14° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs des centres d'archives privées qui sont agréés par le gouvernement ou l'organisme communautaire compétent ;
 15° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'un centre d'archives privées visé au 14° »¹⁰⁶.

De même que pour le secteur des soins, une réduction de la base imposable de la taxe annuelle compensatoire des droits de succession est prévue pour les centres d'archives privées agréés (et leurs structures patrimoniales). Concernant les systèmes d'agrément, il faut se reporter, en Communauté flamande, au Décret du 23 décembre 2021 portant le soutien de l'exploitation du patrimoine culturel (M.B., 11 mars 2022) concernant l'organisme d'archivage culturel. En Communauté française, il faut se conformer aux règles du Décret relatif aux centres d'archives privées en Communauté française de Belgique du 12 mai 2004, M.B., 18 juin 2004.

L'amendement a été justifié comme suit :
 « Le secteur assure la sauvegarde et l'exploitation du patrimoine archivistique.

Pour remplir cette importante fonction de conservation, les centres d'archives privées doivent investir de manière significative dans leurs biens immobiliers.

*Dans le cas contraire, un important patrimoine social serait perdu »*¹⁰⁷.

Par ailleurs, le ministre des Finances, lors des travaux parlementaires, a établi une analogie avec le motif de l'exemption prévue pour le secteur des soins de santé : « En effet, les infrastructures des centres d'archives privés, qui doivent être reconnues par les autorités régionales, appartiennent aux institutions concernées, ces infrastructures devant être disponibles 24 heures sur 24 et 7 jours sur 7 pour l'exécution de leur mission reconnue. Par conséquent, le gouvernement fédéral souhaite également soutenir les politiques des autorités régionales à cet égard »¹⁰⁸.

5.2.6. Les refuges pour animaux

Ne sont pas compris dans ces avoirs :
 « 12° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs des institutions qui ont pour objet la gestion de refuges pour animaux, ayant reçu l'agrément prévu par l'article 5 de la loi du 14 août 1986 relative à la protection et au bien-être des animaux ou l'agrément prévu par l'article D.32 du Code wallon du Bien-être des animaux ;
 13° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'un refuge pour animaux visé au 12° ».

L'amendement des refuges pour animaux (et de leurs structures patrimoniales) a été justifié comme suit :
 « [À l'instar du secteur des soins], Les refuges pour animaux remplissent le même type de fonction d'assistance dans la société, mais à l'égard des animaux.

En outre, à l'instar des institutions du secteur des soins, les refuges pour animaux doivent faire appel à du matériel et des infrastructures de haute qualité, adaptés aux besoins spécifiques des soins qui y sont dispensés.

Par conséquent, pour les refuges pour animaux, une augmentation de la taxe précitée constituerait un obstacle à l'offre de services de soins aux animaux. »

Par ailleurs, il a été fait mention du fait que les refuges pour animaux visés sont des organismes agréés pouvant délivrer, sous conditions, les attestations conditionnant les réductions pour libéralités (personnes physiques)¹⁰⁹ ou les déductions (sociétés)¹¹⁰. Par ailleurs, par application de l'article 181, 7°, du Code des impôts sur les revenus (ci-après, C.I.R. 92)¹¹¹, ces refuges sont assujettis à l'impôt des personnes morales. Ainsi, redevables de l'impôt sur des revenus explicitement énumérés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 92, ils ne sont pas soumis à l'impôt sur les libéralités reçues.

6. Paiement de la taxe

6.1. Principe

Conformément à l'article 153 du C. succ., la taxe ainsi déclarée doit être payée dans le même délai que celui fixé pour le dépôt de la déclaration.

106. Doc. parl., Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/014, pp. 4-5.

107. Doc. parl., Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/014, pp. 4-5.

108. Doc. parl., Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/016, p. 25.

109. Art. 145/33 du C.I.R. 92.

110. Art. 199 et 200 du C.I.R. 92.

111. « Ne sont pas non plus assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et : (...) 7° qui sont agréées pour l'application de l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, b, d, e, h à l, 2° et 3°, ou qui le seraient, soit si elles en faisaient la demande, soit si elles répondaient à toutes les conditions auxquelles l'agrément est subordonné, autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des communautés ou régions ou au pays tout entier ».

6.2. Intérêts de retard

Si la taxe n'est pas payée dans le délai précité, l'intérêt légal, au taux fixé en matière civile, est exigible de plein droit à compter du jour où le paiement aurait dû être effectué. Pour le calcul de l'intérêt, il est fait application de l'article 82 du C. succ. (art. 154. C. succ.).

6.3. Compensation fiscale

Comme l'explique N. Pirotte, « *La compensation fiscale 'croisée' ou 'transversale' a été conçue pour éviter des difficultés de trésorerie à l'État lorsqu'il est à la fois créancier et débiteur de sommes à un redevable, surtout lorsque la coopération de ce dernier à payer à l'État des sommes paraît douteuse ; plus question, pourrait-on dire, pour l'État de rembourser à un redevable qui ne paie pas ce qu'il doit* »¹¹².

En vertu de l'ancien article 157 du C. succ., l'administration était autorisée à imputer les sommes sujettes à restitution sur toute somme quelconque due par la même association sans but lucratif, fondation privée ou association internationale sans but lucratif en vertu des dispositions du présent livre. Or, la possibilité d'imputer un montant sujet à restitution est bien plus large dans le cadre de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004. En effet, le point d'orgue des modifications légales en la matière a été atteint avec l'article 156 de la loi du 25 décembre 2017 (M.B., 29 décembre 2017). Désormais, l'article 334 concerne toute somme à restituer ou à payer

à une personne en dehors du secteur du SPF Finances et de l'ONSS par un autre service public fédéral ou organisme d'État. Du reste, la compensation peut dorénavant être appliquée pour des créances contestées¹¹³.

7. Mesure anti-abus

L'article 159 C. succ. est modifié afin d'éliminer tout doute possible quant à l'applicabilité de la disposition générale anti-abus dans le cadre de la taxe annuelle compensatoire des droits de succession¹¹⁴.

Ainsi, la disposition anti-abus pourrait, le cas échéant, être invoquée par l'administration fiscale en cas, par exemple :

- de scission d'une A(I)SBL ou d'une fondation privée si aucun motif nonfiscal substantiel ne peut être démontré¹¹⁵ ;
- de constitution de deux ou plusieurs A(I)SBL ou fondations privées poursuivant essentiellement un même objectif, quand aucun motif nonfiscal substantiel ne peut être démontré.

Un acte visant essentiellement à échapper à – ou à amoindrir l'effet de – la progressivité mise en place par cette loi dans le cadre de la réforme de la taxe pourrait donc être inopposable à l'administration fiscale au terme du système de la disposition anti-abus¹¹⁶.

8. Entrée en vigueur

La réforme de la taxe compensatoire est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

112. N. Pirotte, « Procédure fiscale et recouvrement », in S. Garroy et R. Aydogdu (coord.), *Entreprises en difficulté et fiscalité*, Limal, Anthemis, 2023, pp. 173-256, spéc., p. 217.

113. Pour un commentaire, voir la circulaire n° 2019/C/4 concernant l'extension du champ d'application de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004.

114. En matière de droits d'enregistrement, la disposition générale anti-abus est inscrite dans l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. En matière de droits de succession, l'article 106, al. 2, du C. succ. rend ledit article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement applicable. Cet article 106 figure dans le livre I, chapitre XII (moyens de preuve) du C. succ., plus précisément dans la section I (moyens de preuve de droit commun) de ce chapitre. La taxe compensatoire est régie par le livre II du C. succ. (articles 147 à 160bis). L'article 159 dudit Code rendait applicables à la taxe « *les dispositions du livre premier relatives aux moyens de preuve des omissions de biens ou des insuffisances d'évaluation* ». Le texte pouvait faire émerger un doute quant à l'applicabilité ou non de la disposition générale anti-abus dans le cadre de la taxe compensatoire des droits de succession, raison pour laquelle les termes litigieux ont été supprimés.

115. Voir C.C., 31 octobre 2013, n° 141/2013 (B.4 et B.15). Voir aussi : *Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 114-115 : « *Le champ d'application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 s'étend toutefois aux situations où les motifs 'non fiscaux' sont tellement insignifiants que l'opération semble impossible s'il n'est pas tenu compte des motifs fiscaux* ».

116. Voir *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, pp. 20-21.