

1. Introduction

La Belgique est une terre d'élection pour les organismes privés non lucratifs. Une tradition séculaire d'enseignement privé subsidié s'y perpétue: la majorité des élèves et des étudiants fréquentent des établissements d'enseignement qui ne sont organisés ni par les pouvoirs publics, ni sur une base commerciale; la plupart d'entre eux sont d'obédience catholique. Le secteur des hôpitaux est organisé selon un schéma similaire. En matière de sécurité sociale, le financement est, pour l'essentiel, public (prélèvements fiscaux et parafiscaux obligatoires), mais les avantages sont dans une large mesure distribués par le canal d'organisations non lucratives partiellement en situation de concurrence: quatre réseaux mutualistes gèrent les remboursements de soins de santé et les indemnités d'invalidité, les syndicats de travailleurs sont reconnus en tant qu'officiers payeurs des allocations de chômage, des caisses privées assurent le service des allocations familiales.

L'importance de ces phénomènes a amené les juridictions administratives à analyser les activités de nombre d'organismes privés non lucratifs en termes de "services publics fonctionnels". De fait, beaucoup d'entre eux offrent une alternative aux services publics organiques, la compétition éventuelle avec le secteur marchand n'apparaissant qu'en second lieu.

Dans d'autres domaines, les organismes privés non lucratifs sont cependant en concurrence avec les entreprises marchandes. On songe notamment aux activités de loisirs, qu'elles soient sportives, culturelles ou de pur divertissement. Il existe également des organisations de formation par le travail, des ateliers protégés pour handicapés, des agences de conseil, etc., qui proposent parfois des services similaires à ceux offerts par des commerçants.

Au cours des dernières années, le tiers secteur a bénéficié d'un intérêt croissant de la part des autorités publiques qui, particulièrement dans le Sud du pays (Wallonie), y ont vu un moyen de développer à la fois l'emploi et les services de proximité. Depuis la fin des "trente glorieuses" (1973), l'emploi salarié dans le secteur non marchand (pouvoirs publics compris) a cru tant en pourcentage de l'emploi total (de moins d'un quart à plus d'un tiers) qu'en nombre absolu.¹

* Professeur à l'Université Catholique de Louvain; Chargé de cours aux HEC-Liège; Maître de conférence aux FUNDP; Reviseur d'entreprises; Prix Mitchell B. Carroll 1994

¹ K. Feremans et D. Luyten, "Werkgelegenheid en arbeidsverhoudingen in de non-profitsector", *Zonder winsttoogmerk*, 1994, pp. 169-180.

2. Cadre général des organismes non lucratifs et de l'imposition de leurs revenus

Dans la suite de ce rapport, il ne sera question, sous l'appellation d'organismes non lucratifs, que des personnes morales de droit privé résidentes de la Belgique, échappant à l'impôt des sociétés, telles que ces personnes sont visées à l'article 220, 3°, du Code des impôts sur les revenus. Il sera également question des personnes morales étrangères similaires, soumises à l'impôt des non-résidents en vertu de l'article 227, 3°, du même Code. Nous excluons donc en particulier les personnes morales de droit public, ainsi que les associations sans personnalité juridique.

A cet égard, il faut cependant observer que les associations de fait constituent un enjeu non négligeable. C'est ainsi que les syndicats de travailleurs, de nombreuses fédérations patronales, des amicales diverses, etc., opèrent sans personnalité juridique. La lutte contre d'éventuelles dérives de leur part en matière fiscale est assurée par un système pragmatique qui :

- d'une part, les rend transparentes, spécialement lorsqu'elles recueillent des bénéfices ou profits;²
- d'autre part, les soumet aux obligations de perception des retenues à la source sur les rémunérations et les intérêts qu'elles attribuent, et d'identification des bénéficiaires de certaines rétributions.³

A l'instar de nombreux pays, les organismes non lucratifs jouissent en Belgique d'une imposition réduite, par retrécissement de la base imposable. Leur assujettissement, aussi bien que la limitation de l'effet de celui-ci, s'explique historiquement: lorsque fut promulguée la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, il ne fut pas question d'octroyer en plus une exonération des "taxes mobilière et immobilière" qui pouvaient alors frapper la généralité des contribuables.⁴ Par contre, la taxe professionnelle n'avait pas vocation à s'appliquer, à défaut d'existence, dans leur chef, d'une activité professionnelle et/ou de l'esprit de lucre, conditions d'application de la taxe.⁵ La Cour de cassation ajouta par la suite que:

"alors même que [des] excédents [de recettes] pourraient être le résultat d'une activité exercée accessoirement à l'objet principal et direct de l'association, ils ne deviennent pas pour cela passibles de la taxe professionnelle si l'activité de l'association n'est pas dictée par l'esprit de lucre et si, loin de poursuivre son

² Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, CIR), art. 29. Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, Com.IR), n° 179/28.

³ Com.IR, n° 317/13.

⁴ Rapport de la Section centrale de la Chambre des représentants, Doc., Parl., Ch. repr., 1921, n° 198, p. 23.

⁵ Lois coordonnées le 9 août 1920 relatives aux impôts sur les revenus, art. 25. Voyez A. Buisseret, *Prescriptions civiles et fiscales relatives aux associations sans but lucratif*, Bruxelles, Ed. Jaric, 1943, p. 59.

enrichissement ou le profit indirect de ses membres, l'association n'a en vue que le maintien et l'extension de l'oeuvre de bienfaisance, d'enseignement ou d'utilité générale qui est son objet."⁶

Lorsque la loi du 20 novembre 1962 a définitivement consacré le remplacement des taxes cédulaires par un système d'imposition globale (comportant toutefois des retenues à la source conservant un caractère cédulaire, appelées pré-comptes), les organismes non lucratifs n'ont guère été concernés. Au contraire, le législateur a expressément voulu contenir leurs contributions fiscales à ce qu'ils subissaient antérieurement, à savoir des prélèvements spécifiques sur leurs revenus mobiliers et immobiliers.⁷

Ces considérations historiques expliquent pourquoi l'impôt qui les frappe aujourd'hui, et qui est appelé "impôt des personnes morales", se distingue à la fois par une assiette relativement étroite et l'existence de taux multiples.

3. Les organismes non lucratifs visés

3.1. Indépendance relative des concepts de droit privé et de droit fiscal

Les organismes non lucratifs susceptibles d'être assujettis à l'impôt des personnes morales sont essentiellement les associations sans but lucratif, créées en vertu de la loi du 27 juin 1921. Celle-ci définit l'ASBL comme "celle qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, ou qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel".⁸

Cette définition n'a pas manqué de poser de sérieuses difficultés en doctrine et jurisprudence. La plupart des commentateurs estiment que les deux conditions présentées comme alternatives – l'une portant sur les activités, l'autre sur le partage des gains – doivent plutôt être considérées comme cumulatives.⁹ D'un autre côté, il semble que des activités commerciales accessoires ne soient pas illicites. Au vu notamment d'une pratique très libérale en matière d'utilisation de la forme ASBL, il a même été proposé d'interpréter la définition légale comme signifiant simplement que l'ASBL est "celle qui, poursuivant un but supérieur, ne cherche pas (ni) son propre enrichissement ou (ni) l'enrichissement direct de ses membres".¹⁰

⁶ Cass., 5 juillet 1997, Pas., 1937, I, 212.

⁷ Exposé des motifs de la loi du 20 novembre 1962 de réforme des impôts sur les revenus, Doc. Parl., Ch. repr., 1961-62, n° 264/1, p. 97.

⁸ Loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, art. 1er.

⁹ P. Demeur, note sous Cass., 30 décembre 1946, *Rev. crit. jur. belge*, 1948, p. 45; J. 't Kint, *Associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1987, p. 51.

¹⁰ M. Coipel, "Le rôle économique des ASBL au regard du droit des sociétés et de la commercialité", in Commission droit et vie des affaires, *Les ASBL. Évaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, pp. 147 et 161.

Cette question relative à la nature, en droit privé, de l'ASBL rebondit actuellement à l'occasion de la préparation par le gouvernement d'un avant-projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921. Le Conseil d'Etat – agissant en sa qualité de conseiller juridique officiel du législateur – fut en effet saisi en 1997 d'un texte visant à définir l'ASBL comme celle “qui ne cherche pas à procurer un gain matériel à ses membres et qui ne se livre pas à des activités commerciales ou lucratives sauf si celles-ci sont accessoires à une activité principale non lucrative et nécessaires à la réalisation de son but”. Le 14 août 1998, le Conseil d'Etat proposait plutôt la formulation suivante:

“L'association sans but lucratif est celle qui, poursuivant un but désintéressé, ne cherche pas son propre enrichissement ou l'enrichissement de ses membres. Elle peut se livrer à des activités lucratives, à condition que celles-ci soient accessoires à une activité principale non lucrative et en rapport avec cette dernière et que les profits qui en résultent soient entièrement affectés à la réalisation du but désintéressé de l'association.”

Ces controverses sont de peu d'intérêt du point de vue fiscal, puisque le Code des impôts sur les revenus pose ses propres exigences et que l'Administration se réserve le droit de vérifier la conformité avec elles des ASBL qui postulent un assujettissement à l'impôt des personnes morales (IPM) plutôt qu'à l'impôt des sociétés. L'IPM s'applique en effet aux “personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182”.¹¹ On le voit: ce texte ne se réfère pas à la catégorie des associations sans but lucratif de la loi de 1921 en tant que telle. Au contraire, il est ouvert à d'autres types de personnes morales non lucratives, telles que les mutualités,¹² les établissements d'utilité publique,¹³ les associations internationales,¹⁴ les unions professionnelles . . .¹⁵

Certaines sociétés peuvent même être assujetties à l'impôt des personnes morales. On songe spécialement aux sociétés à finalité sociale, du moins celles qui ne poursuivent aucun but de lucre. Les sociétés à finalité sociale forment une catégorie nouvelle de sociétés introduite par une loi du 13 avril 1995 et visée actuellement à l'article 164bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Par sociétés à finalité sociale ne poursuivant aucun but lucratif, il y a lieu d'entendre, selon l'administration fiscale,¹⁶ celles qui excluent statutairement la

¹¹ CIR, art. 220, 3°.

¹² Loi du 6 août 1990 relative aux mutualités et aux unions nationales de mutualités.

¹³ Loi du 27 juin 1921, déjà citée.

¹⁴ Loi du 25 octobre 1919 accordant la personnalité civile aux associations internationales poursuivant un but philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou pédagogique.

¹⁵ Loi du 31 mars 1898 sur les unions professionnelles.

¹⁶ Avis publié au Moniteur belge, 13 juillet 1996. Voyez également la réponse du Ministre des Finances à la question orale du député Detienne, C.R.A. Chambre, 6 juin 1996; B. de Clippel. “La société à finalité sociale et les impôts sur les revenus”, *Non Marchand*, 1996/1, p. 46;

distribution de tout dividende, aussi minime soit-il. Ici aussi, la définition est pragmatique et fournit un critère opérationnel: elle fait l'impasse sur les controverses doctrinales liées à la nature même des sociétés à finalité sociale, et réduit en réalité la question du but non lucratif de la personne morale à celle de l'absence d'intérêt patrimonial des associés, qu'elle envisage en outre avant tout sous l'angle de la distribution de dividendes. Les autres voies qui permettent à l'associé de retirer un avantage patrimonial, notamment la réalisation de plus-values, sont apparemment ignorées par le fisc.

En résumé, les associations sans but lucratif, à l'instar d'autres formes de personnes morales, peuvent être soumises à l'impôt des sociétés (I.Soc.) ou à l'impôt des personnes morales (IPM).¹⁷ En pratique toutefois, la plupart des associations sans but lucratif et des autres personnes morales sans but lucratif sont soumises à l'impôt des personnes morales, et non à l'impôt des sociétés. Le ministre des Finances a fourni les statistiques suivantes, pour l'exercice d'imposition 1996: 78.232 associations de droit privé soumises à l'IPM et 355 associations de droit privé soumises à l'I.Soc.¹⁸

3.2. Les catégories d'organismes assujettis à l'impôt des personnes morales

L'impôt des sociétés frappe en principe "toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif".¹⁹

L'impôt des personnes morales vise quant à lui les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, et qui entrent dans l'une des trois catégories suivantes:

- elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif;
- elles ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181, c'est-à-dire tant en raison de l'absence de but de lucre dans le chef de leurs associés que de la nature de leur objet;
- elles ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 182, c'est-à-dire tant en raison de l'absence de but de lucre dans le chef de

cont.

C. Vanderkerken, "Sociétés à finalité sociale: en principe soumises à l'I.Soc.", *Fiscologue*, 1996, n° 572, p. 1; L. Stolle, *La société à finalité sociale*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, pp. 129-41.

¹⁷ Sur ce sujet, on consultera utilement le Com.IR, relatif aux articles 179, 181 et 182; M. Dewaelsche, *L'asbl face au fisc*, Diegem, Ced.Samsom, 1992; E. Gailly, *La fiscalité des ASBL*, Bruxelles, Licap, 1997; L. Simonet et M. Eloy, "Le régime fiscal des asbl et de certains autres groupements et institutions", JT, 1977, p. 405; S. Van Crombrugge, note sous Antwerpen, 29 février 1988, TRV, 1988, p. 297; Q. et R. Sénat, 29 septembre 1992, p. 1026.

¹⁸ *Non Marchand*, 1997, p. 201.

¹⁹ CIR, art. 2, §2, 1°, al. 1er, et 179.

leurs associés que du caractère marginal ou accessoire de leurs activités lucratives.

3.3. Première catégorie: organismes ne se livrant pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

Se livrer à une exploitation signifie exploiter une entreprise dont les bénéficiaires constitueraient, pour une personne physique, des revenus professionnels visés à l'article 23, §1er, 1^o, du Code.

En mentionnant aussi les *opérations de caractère lucratif*, le législateur appréhende également d'autres occupations professionnelles permanentes, qui seraient génératrices d'autres types de revenus professionnels dans le chef d'une personne physique (spécialement les profits de professions libérales).

Dans les deux cas, il est indifférent que la personne morale ne cherche à procurer aucun gain à ses membres.

En réalité, la disposition permet principalement d'exclure de l'impôt des sociétés les activités d'essence purement philanthropique, caritative, religieuse ou culturelle.²⁰

En sens inverse, et à titre d'exemples traditionnels d'ASBL à assujettir à l'impôt des sociétés – et sans nous prononcer ici sur la licéité de la forme ASBL – on peut citer les cercles privés exploitant un débit de boissons suivant des méthodes commerciales, ou encore les associations offrant des services de dépannage ou proposant des travaux immobiliers dans des conditions similaires aux entreprises commerciales.²¹

3.4. Organismes appartenant à certains secteurs d'activités privilégiés

L'article 181 du Code des impôts sur les revenus exclut de plano du champ d'application de l'impôt des sociétés une série "d'associations sans but lucratif" (l'appellation est ici mentionnée), mais aussi "d'autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif", définies en fonction de leurs activités:²²

- fédérations professionnelles ou interprofessionnelles (c'est-à-dire celles qui ont "pour objet exclusif ou principal l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres");
- secrétariats sociaux d'employeurs (c'est-à-dire ceux qui constituent le prolongement ou l'émanation de fédérations professionnelles ou interprofessionnelles et qui ont pour objet exclusif ou principal d'accomplir au nom et pour compte de leurs affiliés, ou d'aider ceux-ci à accomplir les formalités imposées en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou sociale);
- organismes payeurs des prestations de sécurité sociale (c'est-à-dire ceux

²⁰ Cf. Com.IR. n° 179/9 à 179/15.

²¹ Sous réserve, éventuellement, du caractère accessoire de l'activité "commerciale": ci-après, 3.5.

²² Voyez l'exposé très complet des secteurs concernés fourni par le Com.IR, n° 181.

qui, “en application de la législation sociale, sont chargés de recueillir, de centraliser, de capitaliser ou de distribuer les fonds destinés à l’octroi des avantages prévus par cette législation”);

- établissements d’enseignement et quelques associations connexes;
- organisateurs de foires et expositions;
- services agréés d’aide aux familles et aux personnes âgées;
- divers organismes susceptibles, sous réserve de l’étendue de leur aire d’activité, de solliciter leur agrément pour recevoir des libéralités immunités (notamment les institutions culturelles, les institutions de recherche scientifique, les services agréés d’aide aux handicapés, victimes de la guerre, indigents, mineurs d’âge protégés, les ateliers protégés, les organisations non gouvernementales agréées de coopération au développement, les associations de protection de l’environnement – voir infra, 6).

La disposition légale impose généralement que l’activité privilégiée constitue l’objet exclusif ou principal de la personne morale. La vérification se fait en comparant l’importance des ressources brutes relevant de l’activité privilégiée, par rapport au produit des autres activités. L’utilisation, dans le développement de la première, de méthodes concurrentielles, voire marchandes, n’empêche pas l’institution concernée d’échapper à l’impôt des sociétés.

Pour autant qu’ils ne poursuivent pas de but de lucre dans leur chef ni dans celui de leurs membres, et par assimilation avec les institutions qui aident les déshérités, les hôpitaux et autres établissements de soins de santé ne sont en principe pas soumis à l’impôt des sociétés.²³

3.5. Organismes effectuant des opérations considérées comme dénuées de caractère lucratif

L’article 182 du Code établit la fiction que trois séries d’opérations n’ont pas de caractère lucratif, de telle sorte que la personne morale sans but lucratif qui les pose puisse revendiquer la taxation à l’IPM.

Il s’agit en premier lieu des “opérations isolées ou exceptionnelles”: bals, tombolas, etc. Encore faut-il que l’on ne se trouve point en présence d’activités répétées fréquemment, ce qui s’apprécie par période imposable.²⁴

Il s’agit ensuite des “opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l’exercice de la mission statutaire”. Selon l’administration, il faut entendre par là les placements qui seraient considérés dans le chef d’une personne physique comme relevant de la gestion normale de son patrimoine privé.²⁵

Il s’agit enfin des “opérations qui constituent une activité ne comportant qu’accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles, ou ne mettant pas en oeuvre des méthodes industrielles ou commerciales”. Sont donc avant tout visées certaines opérations lucratives accomplies à titre accessoire par

²³ Com.IR, n° 181/15.

²⁴ Com.IR, n° 182/2.

²⁵ Com.IR, n° 182/3.

une institution dont nul ne conteste qu'elle ne se livre pour le reste pas à une exploitation.²⁶ Le législateur va cependant au-delà de la notion d'opérations accessoires, puisqu'il permet également que soient ignorées les opérations qui ne mettent pas en oeuvre des méthodes industrielles ou commerciales, c'est-à-dire celles qui sont accomplies d'une manière substantiellement différente des concurrents commerciaux (du point de vue de la publicité, du financement, du personnel occupé, de la nature de la clientèle, des canaux de distribution, etc.)²⁷ Quant aux opérations de caractère lucratif mettant en oeuvre des méthodes commerciales ou industrielles, leur caractère accessoire pourra s'apprécier soit sur une base quantitative (comparaison des moyens humains et matériels respectivement utilisés dans l'activité lucrative et dans l'activité désintéressée), soit selon un critère de corrélation nécessaire. Ainsi, un but désintéressé tel que la propagation d'idées religieuses, peut impliquer l'édition de publications, la vente d'objets de culte, l'exploitation de maisons de retraite.²⁸

3.6. Organismes étrangers

L'article 227, 3°, du Code soumet à l'impôt des non-résidents, notamment,

“toutes les personnes morales qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou se livrent, sans but lucratif, exclusivement à des opérations visées à l'article 182.”

A l'instar des organismes résidents, on appliquera à ces contribuables une imposition – en l'espèce, l'impôt des non-résidents/personnes morales – plus limitée que celle qui frappe les sociétés non-résidentes. Mais, au contraire des organismes résidents, les organismes non-résidents ne bénéficieront de cette imposition limitée que dans deux hypothèses:

- s'ils ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (ci-avant, 3.3);
- s'ils n'effectuent que des opérations considérées comme dénuées de caractère lucratif (ci-avant, 3.5).

²⁶ Pour des applications récentes de cette exception, voy. Antwerpen, 27 septembre 1994, FJF, n° 95/65 (clinique déployant par ailleurs diverses activités économiques), Antwerpen, 9 janvier 1995, FJF, n° 95/86 (association sportive exploitant également une cafétaria) et Liège, 13 mars 1996, JLMB, 1996, p. 1440 (association de désintoxication de drogués occupant moins de personnel soignant que de personnes engagées dans diverses activités commerciales, telles que la récupération et la vente de livres). Par contre, une association religieuse, occupant d'anciens détenus, exploitant notamment un camping et un restaurant, est à soumettre à l'impôt des sociétés (Mons, 17 mai 1996, FJF, n° 96/200). Il en va de même d'une asbl éditrice de livres et organisatrice de séminaires (Liège, 14 avril 1995, FJF, n° 96/64).

²⁷ Cf. Com.IR, n° 182/9.

²⁸ Exemple mentionné au Com.IR, n° 182/11 et 182/16. Par contre, une association d'animation communale qui tire la majorité de ses revenus de l'exploitation d'un café doit être soumise à l'impôt des sociétés (Mons, 30 mai 1997, *Fiscologue*, 1997, n° 618, p. 10).

Par conséquent, la seule appartenance à un secteur privilégié (ci-avant, 3.4) – ou à l'équivalent étranger de ce secteur – ne permet pas, à un contribuable non-résident, de revendiquer l'assujettissement à la variante "personnes morales" plutôt qu'à la catégorie "sociétés" de l'impôt des non-résidents. La compatibilité de cette restriction avec les dispositions anti-discrimination du droit conventionnel, voire du droit européen, est plus que douteuse; le cas échéant, son application devra donc être écartée.

Il est en tout cas à noter qu'en principe les conventions de double imposition conclues par la Belgique s'appliquent aux organismes non lucratifs. Les conventions font normalement expressément référence à l'impôt des personnes morales et, sans réserve particulière en ce qui concerne les organismes non lucratifs, à l'impôt des non-résidents, y compris donc à sa section relative aux personnes morales. Les termes "associations"²⁹ et "groupements de personnes" autres que des sociétés³⁰ sont souvent mentionnés.

4. Le régime d'imposition

4.1. Définition des revenus imposables

Si l'organisme non lucratif résident est assujéti à l'impôt des personnes morales, il ne sera en réalité imposé, généralement de manière cédulaire, que sur les "revenus" énumérés de manière limitative par le Code.³¹ Les plus significatifs d'entre eux ne sont du reste taxés qu'au seul "précompte" (retenue à la source).³²

Sont ainsi exclusivement soumis au précompte immobilier ou mobilier, qui acquiert donc un caractère libérateur:³³

- le revenu cadastral des immeubles (c'est-à-dire la valeur locative nette forfaitaire déterminée par l'Administration du cadastre), sauf s'il est exonéré, ce qui sera spécialement le cas s'ils sont affectés à l'exercice d'une des activités d'intérêt public visées par le Code,³⁴ à savoir l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, l'enseignement, l'installation

²⁹ Voyez par ex. l'art. 3 de la convention du 9 juillet 1970 avec les Etats-Unis, l'art. 24 des conventions du 16 juillet 1969 avec le Portugal, du 24 juin 1970 avec l'Irlande et du 24 septembre 1970 avec l'Espagne, ou l'art. 25 des conventions du 10 mars 1964 avec la France, du 19 octobre 1970 avec les Pays-Bas et du 28 août 1978 avec la Suisse.

³⁰ Voyez par ex. l'art. 3 des conventions du 16 juillet 1969 avec le Portugal, du 16 octobre 1969 avec le Danemark, du 24 juin 1970 avec l'Irlande, du 24 septembre 1970 avec l'Espagne, du 28 août 1978 avec la Suisse, du 29 avril 1983 avec l'Italie et du 1er juin 1987 avec le Royaume-Uni.

³¹ CIR, arts. 221 et 223.

³² Il est cependant à noter que même pour les contribuables globalisés (personnes physiques et sociétés), le précompte immobilier a acquis au fil du temps un caractère de plus en plus accusé de taxe autonome. Le précompte mobilier a quant à lui été rendu libérateur de toute imposition ultérieure pour les personnes physiques.

³³ CIR, arts. 221 et 225, al. 1er.

³⁴ CIR, art. 12, §1er.

d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres oeuvres analogues de bienfaisance;

- les revenus mobiliers et les revenus divers à caractère mobilier.³⁵ A cet égard, les personnes morales sont parfois elles-mêmes redevables du précompte (notamment lorsqu'il s'agit de revenus d'origine étrangère encaissés ou recueillis à l'étranger sans intervention d'un intermédiaire établi en Belgique et donc sans retenue par l'agent payeur du précompte belge).³⁶ De même, le législateur a été amené à revoir à plusieurs reprises la définition des revenus mobiliers, afin de contrecarrer l'utilisation d'instruments permettant de réaliser des plus-values ou des opérations d'assurance, économiquement équivalentes à des placements à terme, mais non soumises en principe au précompte mobilier. En particulier, il a assimilé à des intérêts certains profits réalisés par le biais de sociétés d'investissement ou de contrats d'assurance-vie, prévoyant un rendement garanti.³⁷

Sont par contre imposés sous la forme de cotisations distinctes,³⁸ dont le taux doit à chaque fois être augmenté de la contribution complémentaire de crise,³⁹ laquelle a pour effet de porter les tarifs ci-après à 103 pour cent de leur chiffre affiché:

- au taux de 20 pour cent:
 - les revenus des biens immobiliers sis à l'étranger. La base imposable est égale au loyer net ou à la valeur locative nette, selon que le bien est ou non donné en location. Toutefois, les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique réservent à l'Etat étranger l'imposition des immeubles sis sur son territoire. En outre, ne sont pas imposables à l'ITPM les biens situés à l'étranger qui sont affectés à des activités d'intérêt public dans des conditions similaires à celles prévues pour les immeubles belges exonérés de précompte immobilier;
 - la partie du loyer net des biens immobiliers sis en Belgique donnés en location, qui excède le revenu cadastral indexé. Ne sont toutefois pas visés les biens donnés en location à une personne physique agissant à titre non professionnel, à un agriculteur conformément à la législation sur le bail à ferme, ou à un locataire affectant le bien à l'une des fins d'utilité publique déjà citées;
 - les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession de droits d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers simi-

³⁵ Pour une analyse des éléments imposables et non imposables des placements opérés par les ASBL, voy. P. Van Merris, "Fiscaalvriendelijk beleggen in een vzw: groei versus inkomen". *Zonder winsttoogmerk*, 1995, pp. 66–8; P. Deneff et P. Van Merris, "L'optimisation fiscale des placements des ASBL. Croissance ou revenus", *Non-Marchand*, 1996/2, pp. 83–7.

³⁶ Cf. art. 262 du CIR.

³⁷ CIR, art. 2, §4, al. 2, 19, §1er, 3° et 4°, et 21. 9°. Cf. M. De Wolf et C. Schotte, "Fiscalité mobilière 1995-1997. Le régime des dividendes et de quelques autres produits financiers", in M. De Wolf (éd.), *Etudes fiscales*, 1998, Bruxelles, Bruylant, 1998, pp. 119–23.

³⁸ CIR, arts. 223 et 225, al. 2.

³⁹ CIR, art. 463bis.

lares. Sous réserve des implications des conventions préventives de la double imposition, il est indifférent que l'immeuble soit sis en Belgique ou à l'étranger. Les cessions de droits d'emphytéose, superficie, etc., ne sont toutefois pas imposables lorsqu'on se trouve, en ce qui concerne le preneur, en présence des mêmes hypothèses que celles qui excluent, en cas de location, l'imposition de l'excédent du loyer net par rapport au revenu cadastral indexé. Il n'y aura pas davantage application de la cotisation distincte si le transfert du droit se fait dans des conditions excluant l'octroi à l'organisme cédant de tout avantage⁴⁰ (leasing immobilier spécialement);

- au taux de 39 pour cent: les cotisations d'assurance-groupe et les attributions de pensions, rentes et autres allocations, lorsqu'elles dépassent certaines limites;
- au taux de 300 pour cent: les dépenses non justifiées, c'est-à-dire les rémunérations et les commissions qui n'ont pas fait l'objet d'une identification de leur bénéficiaire sous la forme d'une fiche transmise à l'Administration;
- au taux de 16,5 pour cent ou de 33 pour cent: certaines plus-values réalisées sur des terrains belges à l'occasion d'une cession à titre onéreux. Il s'agit de l'équivalent de la taxation dans le chef des personnes physiques des plus-values sur terrains considérées comme spéculatives.⁴¹ Les terrains visés sont en règle ceux qui sont aliénés dans les huit ans de la dernière cession à titre onéreux;
- au taux de 16,5 pour cent:
 - certaines plus-values réalisées sur la cession à titre onéreux, à une société ou personne morale non résidente, de participations importantes;
 - certaines plus-values réalisées sur la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis sis en Belgique;

Dans les deux cas, il s'agit à nouveau de la transposition à l'impôt des personnes morales de certaines catégories de revenus divers taxables dans le chef des personnes physiques.⁴²

Les organismes non lucratifs non-résidents assujettis à l'impôt des non-résidents/personnes morales sont soumis au même régime d'imposition, mais limité, conformément au principe de territorialité, aux revenus de source belge. Les plus-values réalisées sur la cession à titre onéreux de participations importantes à une société ou personne morale non-résidente ne sont par ailleurs pas visées.

4.2. Appréciation

Faut-il considérer que l'impôt des personnes morales (IPM) est nécessairement *préférable* à l'impôt des sociétés (I.Soc.)?

⁴⁰ Au sens de l'art. 10 du CIR.

⁴¹ CIR, art. 90, 8°.

⁴² CIR, art. 90, 9° et 10°. Cf. J.P. Nemery de Belleaux, "Fiscalité immobilière", in De Wolf (éd.), *op. cit.*, pp. 20-8.

A première vue, l'on serait tenté de répondre positivement. Les sociétés sont en effet taxées a priori sur l'ensemble de leurs revenus nets, ainsi que sur un nombre important de dépenses dites non admises. L'IPM ne vise que des catégories de revenus limitativement énumérées, dont les principales – revenus immobiliers et mobiliers – ne sont le plus souvent frappées que du précompte.

On ne peut cependant passer sous silence quelques hypothèses dans lesquelles l'impôt des sociétés pourrait s'avérer plus intéressant financièrement. Si la base imposable "globale" est en effet nulle, ou à tout le moins négligeable, tout ou partie des précomptes mobiliers retenus à la décharge du contribuable par les débiteurs des revenus seront en effet remboursés. L'on notera en particulier que par l'effet du régime des revenus définitivement taxés (régime d'exemption appliqué par la Belgique aux sociétés qui recueillent certains dividendes), la base imposable d'une société peut être nettement inférieure au résultat comptable, permettant dès lors le remboursement de précomptes mobiliers retenus lors de l'encaissement de dividendes. De manière similaire, la plupart des revenus qui, à l'IPM, génèrent une cotisation distincte, ne feront l'objet d'aucun I.Soc. si la base imposable globale est nulle. Les pertes seront en outre reportables dans le temps. D'une manière générale, l'entité assujettie à l'impôt des sociétés bénéficie de tous les avantages liés à cet impôt, notamment la déduction pour investissement (immunisation de bénéfices en cas d'investissement),⁴³ l'exonération pour personnel supplémentaire⁴⁴ et le crédit d'impôt des PME (octroyé lors de certaines augmentations de capital).⁴⁵

D'un autre côté, lorsqu'une personne morale sans but lucratif est assujettie à l'impôt des sociétés, l'ensemble de ses revenus, même provenant de ses activités désintéressées ou subsidiées, seront soumis à la taxation globale. Celle-ci devra faire l'objet de versements anticipés volontaires, sous peine de majorations de l'impôt. Il est toutefois admis que la notion de frais professionnels déductibles est à interpréter à la lumière de l'objet de l'association. C'est ainsi que les libéralités qu'elle octroie en vue de sa réalisation seront déductibles,⁴⁶ alors qu'une société "ordinaire" serait quant à elle taxable au titre des dépenses non admises. De même, les rémunérations ou pensions des membres de l'association (par exemple, une communauté religieuse), cédés par ceux-là à celle-ci, pourront être exclus des bénéfices imposables de l'association.⁴⁷

⁴³ CIR, arts. 68 à 77, et 201.

⁴⁴ CIR, art. 67, et loi-programme du 10 février 1998 pour la promotion de l'entreprise indépendante, art. 29.

⁴⁵ CIR, art. 289bis.

⁴⁶ Doc. Parl Sénat. 1975-1976, n° 925/2, pp. 18–19. Com.IR, n° 183/43.

⁴⁷ Déduction au titre de la troisième opération à l'impôt des sociétés: Com.IR, n° 183/40.

5. Taxe compensatoire des droits de succession

Lorsque par la loi du 27 juin 1921, l'Etat belge octroya la personnalité juridique aux ASBL, il renonça du fait même à percevoir les droits de succession au décès des personnes physiques interposées qui jusque là apparaissaient en droit comme propriétaires des biens de l'association non personnalisée.

La question de la mainmorte était d'autant plus délicate que les ASBL peuvent être constituées pour une durée illimitée, et qu'au contraire des actions et parts de sociétés, les droits d'associés n'ont aucune valeur patrimoniale taxable au décès.

La question fut réglée par l'instauration d'une taxe annuelle compensatoire des droits de succession, à charge des ASBL et des associations internationales à but scientifique.⁴⁸ Le taux de la taxe est actuellement fixé à 0,17 pour cent de la valeur brute (donc sans distraction des charges et dettes) des biens possédés en Belgique, à l'exception de certains actifs à court terme et pour autant que cette valeur atteigne au moins un million de francs. Le rendement budgétaire dépasse le milliard de francs.⁴⁹

6. Contributions à un organisme non lucratif

Le législateur encourage les libéralités en faveur de certains organismes non lucratifs, en permettant aux donateurs de les déduire de leur propre revenu imposable.

Dans le chef des personnes physiques, la déduction se fait, au taux marginal, mais à concurrence maximum de 10 pour cent de l'ensemble de leurs revenus nets et de 10.000.000 francs indexés (soit, à l'exercice d'imposition 1999, 10.998.000 francs).⁵⁰ Pour les sociétés, les plafonds relatif et absolu sont respectivement fixés à 5 pour cent de leurs bénéfices imposables et à 20.000.000 francs (non indexés).⁵¹ Le bénéfice de la déduction peut être revendiqué également par les personnes physiques et les sociétés non-résidentes.⁵² La libéralité doit être faite en argent,⁵³ porter sur 1000 francs au moins par période imposable et avoir fait l'objet d'un reçu délivré par le donataire.

Les libéralités déductibles représentent un enjeu de plus de 100 millions d'écus, au profit de plus d'un millier d'institutions. Les organisations de coopération au développement et les associations d'aide au quart-monde représentent respectivement environ la moitié et le quart des montants donnés.⁵⁴

⁴⁸ Code des droits de succession, arts. 147 à 160. Pour un exposé détaillé: Gailly, *op. cit.*, pp. 144-73.

⁴⁹ OCDE, *Statistiques des recettes publiques*.

⁵⁰ CIR, art. 109.

⁵¹ Art. 200.

⁵² CIR, arts. 235, 241 et 242.

⁵³ Le don d'oeuvres d'art est éligible lorsqu'il est fait à certains musées, mais nécessairement publics (CIR, art. 104, 5°, et Com.IR, n° 104/105) et donc hors champ du présent rapport.

⁵⁴ Cf. L. Van Ootegem, *De markt van de vrijgevigheid. Giften in Vlaanderen doorgelicht*, Leuven, Acco-Amersfoort, 1993.

Les organismes privés non lucratifs susceptibles de bénéficier de libéralités exonérées d'impôt dans le chef du donateur peuvent être classés en trois catégories:⁵⁵

- les institutions désignées par le Code lui-même, à savoir principalement les universités belges, quelques établissements annexes aux universités, la Croix-Rouge de Belgique et les ateliers protégés de reclassement social des handicapés;
- les institutions culturelles agréées par le Roi: parmi les conditions posées, il faut notamment que leur zone d'influence s'étende au moins à l'une des Communautés du pays (flamande, française ou germanophone), que leur activité s'exerce directement et exclusivement dans le domaine de la diffusion de la culture, qu'elles soient subventionnées par l'Etat ou une des Communautés, et qu'elles ne consacrent pas plus de 20 pour cent de leurs ressources à la couverture de leurs frais d'administration générale;
- les institutions actives dans la recherche scientifique, l'assistance aux déshérités (personnes handicapées, personnes âgées, indigents, mineurs d'âge protégés, victimes de guerre), la coopération au développement, la protection de l'environnement ou l'aide aux victimes de calamités reconnues ou d'accidents industriels majeurs, agréées par un ou plusieurs ministres, dont le Ministre des finances: parmi les conditions posées, il faut en principe qu'elles exercent une activité nationale, en Belgique,⁵⁶ exclusivement dans le domaine concerné, et sans consacrer plus de 20 pour cent de leurs ressources à leurs frais généraux.

Le système d'encouragement des libéralités comporte un protectionnisme certain. Les institutions bénéficiaires doivent posséder la personnalité juridique *en vertu du droit belge*, public ou privé; dans la réglementation fiscale, cette condition est parfois implicite, mais le plus souvent expresse.⁵⁷

Par ailleurs, les libéralités en faveur de l'ensemble, cette fois, des ASBL, des associations internationales à but scientifique, des mutualités et des unions professionnelles sont encore favorisées par un droit d'enregistrement réduit des donations obligatoirement enregistrables (8,80 pour cent)⁵⁸ et par des droits de succession de même niveau.⁵⁹

⁵⁵ Art. 104, 107 à 111 du CIR, et arts. 57 à 59bis de l'arrêté royal d'exécution.

⁵⁶ Cette condition n'est pas exigée des organisations non-gouvernementales de coopération au développement ni des institutions d'aide aux victimes d'accidents industriels majeurs.

⁵⁷ Art. 57, §1er, 1°, 58, §1er, 1°, 59, §1er, 1°, 59bis, §1er, 1°, de l'arrêté royal d'exécution du CIR.

⁵⁸ Code des droits d'enregistrement, art. 140. Un taux de 6,60 pour cent est prévu pour les donations aux établissements d'utilité publique. Les donations entre organismes non lucratifs sont enregistrées à 1,10 pour cent.

⁵⁹ Code des droits de succession, art. 59.

7. Conclusion

Le régime fiscal des organismes non lucratifs comporte d'évidentes spécificités par rapport à l'imposition des personnes physiques et des sociétés. L'assiette de l'impôt des personnes morales est étroite; ses taux et modes de perception demeurent fortement marqués par l'époque cédulaire. La taxe compensatoire des droits de succession les vise exclusivement. Les libéralités en leur faveur bénéficient d'incitants fiscaux remarquables. Le Code de la taxe sur la valeur ajoutée leur octroie des exemptions particulières.⁶⁰ Et à l'heure où les discriminations, distorsions et autres entraves fiscales font l'objet d'une remise en cause sur fond d'eupéanisation, voire de globalisation, le secteur demeure assez imperméable à ce type de débat.

Summary

Non-profit organizations (NPOs) occupy a key role in Belgium, particularly with regard to education, hospitals, culture and leisure. The majority of NPOs take the form of non-profit associations (NPAs), which enjoy legal personality under a law dating back to 1921. The exact nature and scope of the activities which can be carried out under the cover of an NPA are at present a subject for debate in private law, which a draft bill in the preparatory stage aims to settle.

Yet these disputes are relatively uninteresting from a fiscal point of view because the income tax code is based on relatively autonomous concepts. Not only NPAs but also other forms of non-profit legal entities are likely to be subject to the tax on legal entities. There are sufficient grounds for taxation if they rule out any distribution of profits to their members and further come under one of the three following categories: they do not operate or carry out operations of a for-profit nature; they belong to certain privileged sectors (such as teaching, aid to the underprivileged or hospitals), or they carry out operations which, above all due to their exceptional or secondary nature, are *pro fisco* deemed to lack a for-profit nature.

Unlike the corporation tax which is levied at a flat rate on all income, the tax on legal entities applies only to clearly determined income, which is only subject to a withholding tax or a specific contribution. The income covered is essentially related to immovable and movable goods, including some capital gains. The tax on legal entities sometimes turns out to be higher than the corporation tax: in such cases, taxpayers subject to the latter may obtain a refund for the withholding taxes on the interest and dividends received, when their (overall) tax base is nil.

Certain private NPOs, particularly the NPAs, are subject to an annual compensatory tax on inheritance taxes, levied at the rate of 0.17 per cent on the gross value of their most significant assets owned in Belgium.

The law encourages donations to numerous scientific, cultural or philanthropic institutions, by allowing donors to deduct them, within certain limits, from their own tax base. In addition, provision is made for reduced donation and inheritance taxes.

⁶⁰

Pour un examen de ces exemptions découlant de l'art. 44 du Code TVA, voy. E. Gailly, *op. cit.*, spéc. pp. 198–9 et 206–35.

As far as their income in Belgium is concerned, non-resident NPAs qualify for a tax regime similar to the tax on legal entities. Notwithstanding, some of them are liable to the corporation tax if they cannot benefit from the non-discrimination clause in a double taxation convention. Moreover, tax incentives for donations only apply to legal entities under Belgian law.

Zusammenfassung

Nicht gewinnorientierte Privatorganisationen (NGO) nehmen in Belgien einen wichtigen Platz ein, insbesondere in den Sektoren Unterrichtswesen, Krankenhäuser, Kultur und Freizeitgestaltung. Die meisten der NGO sind formell gemeinnützige Vereine und haben seit dem Gesetz von 1921 Rechtspersönlichkeit. Die genaue Natur und Ausdehnung der Tätigkeiten, die von einer NGO ausgeübt werden können, sind Gegenstand einer privatrechtlichen Diskussion, die in einem in Vorbereitung befindlichen Gesetzesentwurf einer abschliessenden Klärung zugeführt werden soll.

Diese Kontroversen sind jedoch vom steuerlichen Standpunkt aus ohne grosses Interesse, da das Einkommensteuergesetz auf relativ autonomen Begriffen beruht. Nicht nur die NGO, sondern auch nicht auf Gewinn gerichtete juristische Personen anderer Art sind dem Steuersystem der juristischen Personen unterworfen. Es genügt dazu, dass jede Art der Gewinnverteilung unter den Mitgliedern ausgeschlossen ist und dass sie ausserdem in eine der drei folgenden Kategorien fallen: Sie üben keine gewerbliche oder auf Gewinn gerichtete Tätigkeit aus, oder sie gehören einem privilegierten Sektor an (Unterrichtswesen, Armenhilfe oder Krankenhauswesen), oder ihre Betriebstätigkeit wird, insbesondere wegen ihres aussergewöhnlichen oder ergänzenden Charakters, in steuerlicher Hinsicht als nicht gewinnorientiert betrachtet.

Im Gegensatz zur Unternehmenssteuer, die die Gesamtheit der Einkünfte mit einem Einheitssatz besteuert, erfasst die Steuer der juristischen Personen nur ganz bestimmte Einkünfte in Form einer Quellensteuer oder einer bestimmten Abgabe. Dabei geht es in erster Linie um Einkünfte aus Immobilien und beweglichem Vermögen, darunter einige Arten der Mehrwertschöpfung. Manchmal kann die Steuer juristischer Personen höher sein als die Unternehmenssteuer. So kann zum Beispiel ein Unternehmenssteuerpflichtiger die Erstattung der von ihm gezahlten Zins- und Dividendenabschlagssteuer verlangen, wenn seine Gesamtbemessungsgrundlage gleich null ist.

Bestimmte nicht gewinnorientierte Privatorganisationen, insbesondere gemeinnützige Vereine, müssen eine jährliche Erbschaftsausgleichssteuer zahlen, deren Höhe 0,17 Prozent des Bruttowertes ihres Hauptvermögens in Belgien beträgt.

Das Gesetz fördert Spenden zur Unterstützung zahlreicher wissenschaftlicher, kultureller und philanthropischer Institutionen, indem es Spendern die Möglichkeit bietet, diese innerhalb bestimmter Grenzen von ihrem steuerpflichtigen Einkommen abzusetzen. Ausserdem sind bei der Schenkungs- und der Erbschaftssteuer geringere Sätze vorgesehen.

Nicht gewinnorientierte Organisationen mit Sitz ausserhalb des Steuergebiets werden in bezug auf ihre Einkünfte aus belgischer Quelle in ähnlicher Weise besteuert wie juristische Personen. Einige von ihnen unterliegen jedoch der Unternehmenssteuer, wenn sie nicht die Gleichbehandlungsklausel eines Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch nehmen können. Im übrigen wirken sich die steuerlichen Anreize zur Spendentätigkeit nur zugunsten juristischer Personen belgischen Rechts aus.

Resumen

Las organizaciones privadas sin fin de lucro tienen gran importancia en Bélgica, sobre todo en la enseñanza, sanidad, cultura y ocio. La mayoría reviste la forma de asociación sin fin de lucro (OSFL) que goza de personalidad jurídica en base a una Ley de 1921. La naturaleza y extensión exactas de las actividades que pueden acometer las OSFL son objeto de controversias en derecho privado, que se pretenden concluir con un proyecto de ley en vías de preparación.

Estas controversias son, sin embargo, de muy poco interés desde el punto de vista fiscal, dado que el Código tributario sobre rentas incluye conceptos relativamente autónomos. No sólo las OSFL sino también otras formas de personas jurídicas sin fin de lucro pueden quedar sujetas al impuesto sobre personas jurídicas. Basta para ello que excluyan la distribución de beneficios entre sus miembros y que además entren en alguna de las tres categorías siguientes: no tener explotaciones o llevar a cabo operaciones de carácter lucrativo, pertenecer a determinados sectores privilegiados (enseñanza, ayuda a los desheredados o sanidad), o realizar operaciones que, en razón de su carácter excepcional o accesorio, se consideren como no lucrativas desde el punto de vista fiscal.

Al contrario de lo que sucede con el impuesto sobre sociedades (IS), que grava el total de ingresos con un tipo sintético, el impuesto sobre personas jurídicas (IPJ) únicamente toma en consideración ingresos bien determinados, que sufren retención en la fuente o tienen una cuota diferente. Estos ingresos son, fundamentalmente, de carácter mobiliario o inmobiliario, incluidas determinadas plusvalías. A veces, el IPJ puede resultar más gravoso que el IS: el contribuyente sujeto al IS puede obtener la devolución de las retenciones en la fuente sobre intereses y dividendos cuando no exista base imponible (global).

Determinadas OSFL resultan gravadas con una tasa anual compensatoria por derechos de sucesión, al tipo del 0,17 por ciento, sobre el valor bruto de sus bienes más importantes radicados en Bélgica.

La ley incentiva las donaciones en favor de numerosas instituciones científicas, culturales o filantrópicas, permitiendo que el donante pueda deducirlas, con ciertos límites, de su propia base imponible. Además, prevé determinadas reducciones de los impuestos sobre sucesiones y donaciones.

Las OSFL no residentes gozan de un régimen fiscal similar al IPJ en sus ingresos de fuente belga. Sin embargo, algunas de ellas estarán sujetas al IS cuando no puedan invocar la cláusula de no discriminación de un convenio de doble imposición. Por otra parte, los incentivos fiscales por donaciones sólo son aplicables a las personas jurídicas de derecho belga.