

La fiscalité des associations et des fondations face au droit européen (I Soc –IPM, IPP déduction des dons, droits de succession et TVA) **Le but de lucre en droit belge et européen**

Par Francis Houben, conseil fiscal et Christian Amand, avocat

IFA 13 juin 2017



1

La fiscalité des associations et des fondations face au droit européen

- Impôts sur les revenus : IPM ou I Soc ? Cas des associations ou fondations non-résidentes
(Francis Houben)
- Fiscalité des dons transfrontaliers dans l'espace économique européen, droits de succession, droits de donation, déductibilité des dons
(Francis Houben)
- La TVA et la notion de non-lucrativité
(Christian Amand)

2

Impôts sur les revenus : IPM ou I SOC ?

Cas des associations ou fondations non-résidentes.

IPM ou I. SOC ? bref rappel des règles en droit fiscal belge

- Art 2 CIR
On entend par :
... « société » : toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif

3

- Art 182 CIR

Dans le chef des associations sans but lucratif et des autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif, **ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif:**

1° les opérations isolées ou exceptionnelles ;

2° les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ;

3° les 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.

4

- Art 181 CIR (sous forme résumée)

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 sont à titre exclusif ou principal actives dans les domaines suivants:

- 1° fédérations professionnelles ou interprofessionnelles ;
- 2° secrétariats sociaux d'employeurs ;
- 3° organismes payeurs des prestations de sécurité sociale ;
- 4° organismes qui dispensent ou soutiennent l'enseignement;
- 5° organisateurs de foires ou expositions ;
- 6° services agréés d'aide aux familles et aux personnes âgées ;
- 7° les organismes agréés pour l'application de l'article 145.33, § 1er, alinéa 1^{er} (déductibilité fiscale des dons) qui le seraient, soit si ils en faisaient la demande
- 8° les organismes exerçant une activité de certification au sens de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales.

5

Impôt sur les revenus : situations transfrontalières

Association d'un Etat A (exemptée) exerçant une activité régulière dans l'Etat B (comprenant entre autres des activités économiques).

- A-t-elle un établissement stable dans B ?
 - Si oui, bénéficiera-t-elle d'une exemption dans « B » ?
 - Si non, la question ne se pose pas.
- Raisons pour lesquelles il ne serait pas possible d'obtenir d'exemption dans l'Etat B :
 - La législation de l'Etat B pourrait avoir des critères d'exemption moins favorables que ceux de l'Etat A
 - La législation de l'Etat « B » pourrait traiter de manière moins favorable les associations non-résidentes que les associations résidentes

6

IMPOTS DES SOCIETES - EXEMPTION OU ASSUJETTISSEMENT ?

Droit comparé : systèmes en vigueur

- Certains pays appliquent un système « tout ou rien » : soit exemption totale soit assujettissement total à l'I. Soc (Belgique)
 - Etats-Unis : assujettissement partiel à la « Corporate Tax » si activités économiques non liées à l'objet social : seules ces dernières activités sont soumises à l'impôt (« unrelated business income »).
 - Etats prévoyant une option pour un assujettissement partiel (droit fiscal français). En France, l'exercice d'activités à caractère lucratif, même liées à l'objet social, fait tomber d'association dans le champ d'application de l'I.S, dès que le plafond fixé par la loi est dépassé (actuellement environ 60 000 Euros). Il y a toutefois une possibilité de demander une « sectorisation » (comptabilisation séparée des activités au sein de la même entité) grâce à laquelle seules les activités économiques seront soumises à l'I.S.
- Une situation transfrontalière impliquant deux systèmes différents peut mener à une exposition fiscale imprévue dans l'Etat où est situé l'E.S.

7

Impôts directs : INR - I Soc ou INR- IPM ? cas pratique

Les faits

- Assoc. de droit US organise séminaires de management au niveau mondial
- Exemptée d'impôt aux Etats Unis (art 501(c) (3) IRC)
- « Headquarters » européens à Bruxelles (ets stable) assujetti à l'INR- IPM
- Par la suite, l'administration conteste le statut exempté et l'assujettit à l'I Soc

La défense

basée sur l'article 181.4 du CIR (domaines privilégiés : enseignement)

→ Problème : cet article applicable au niveau des associations résidentes n'est pas transposé au niveau de l'INR (traitement discriminatoire par la loi belge)

Argument à l'égard du traitement discriminatoire : Traité d'Amitié, d'Etablissement et de Navigation entre la Belgique et les Etats-Unis du 21 février 1961. Discrimination fiscale prohibée dans le cas d'activités scientifiques, pédagogiques, religieuses ou philanthropiques exercées dans l'autre Etat.

8

Cas pratique: application art 181.4 CIR (enseignement)

Jugement du tribunal de 1^{ère} instance d'Anvers du 1^{er} avril 2011, Rôle n°09/5777/A

- Au niveau de la notion d'enseignement : une association sans but lucratif qui organise des formations professionnelles de kinésithérapeutes est exemptée d'impôt des sociétés sur base de l'article 181. 4° du CIR (enseignement)

- Au niveau de la portée de l'art 181 : « En vertu de l'article 181. 4° du CIR92, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas de but lucratif et qui ont pour but principal ou exclusif de dispenser ou de soutenir l'enseignement ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés, même si dans le cadre de cet enseignement elles se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif »

9

Cas pratique: (non) transposition des règles à l'INR

- Art 227 CIR

Sont assujettis à l'impôt des non-résidents:

1° les non-habitants du Royaume, y compris les personnes visées à l'article 4; (INR-IPP)

2° les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration; (INR-Soc)

3° les Etats étrangers, leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi que 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. (INR-IPM)

➔ **Dans le 3°, il manque une référence à l'article 181 CIR : discrimination**

10

Exemptions I Soc – discrimination – droit conventionnel

Traité d'Amitié, d'Etablissement et de Navigation entre le Royaume de Belgique et les Etats-Unis d'Amérique du 21 février 1961 :

«... les nationaux et les sociétés de l'une des Parties se livrant dans les territoires de l'autre à des activités commerciales ou lucratives quelconques, ou à des activités scientifiques, pédagogiques, religieuses ou philanthropiques, ne seront pas soumis dans les territoires de l'autre Partie au paiement d'impôts, de droits et de charges perçus sur le revenu, le capital, les opérations commerciales, les activités ou sur tout autre objet, ou à des prescriptions relatives à l'assiette et à la perception de ces impôts, droits et charges, plus onéreux dans l'ensemble que ceux qui sont supportés par les nationaux et les sociétés de cette autre Partie se trouvant dans des conditions semblables ».

11

Association d'un Etat-Membre de l'EEE (exemptée) exerçant une activité dans un autre Etat-Membre au travers d'un E.S.

Belgique : L'article 227 3° est il conforme au le droit européen ?

Cet article est censé transposer à l'INR les conditions d'exemption à l'impôt des sociétés. Il y est fait référence à l'art 182 CIR, mais pas à l'exemption prévue par l'art 181 CIR (exemption des associations actives dans les « domaines privilégiés »)

- > Non-conformité au droit européen déjà évoquée en 1999 (doctrine)
- > Jusqu'à présent aucun recours n'a été introduit (ni auprès de la Cour ni auprès de la Commission)

12

La place du secteur « non-profit » dans le droit européen – libertés fondamentales

A LA BASE

- Le Traité de Rome est muet quant aux organismes sans but lucratif.
- Traité de Nice : une référence à la société civile est apparue à l'article 257 : CES : celui-ci est constitué de « représentants des différentes composantes à caractère économique et social de la société civile organisée ».
- Référence négative : Article 48 stipule que la liberté d'établissement figurant à l'article 43 ne s'applique pas aux organisations sans but lucratif. Confirmation par l'arrêt Sodemare. C70/95 du 17 juin 1997 (point 25).

13

La place du secteur « non-profit » dans le droit européen

EVOLUTION

- Interventions de la Commission : elle déclenche une procédure d'infraction à l'encontre de la Belgique en Octobre 2002 pour cause de traitement discriminatoire des legs faits à une association située dans un autre Etat Membre. Des procédures analogues sont déclenchées vis-à-vis d'autres Etats-Membres.
- Pas de procédures d'infraction intentées dans les cas de traitement discriminatoire au niveau de l'exemption de l'impôt des sociétés
- Curieusement, la Commission invoque les articles 43 et 48 (liberté d'établissement), malgré le fait que ce dernier article exclue les organismes sans but lucratif du bénéfice de l'art. 43.
- Arrêt « Walter Stauffer » du 9 septembre 2006 : Libre circulation des capitaux : s'applique également aux organisations sans but lucratif

14

La place du secteur « non-profit dans le droit européen

Imposition discriminatoire des associations non-résidentes : arrêt « Walter Stauffer » C-386/04 du 9/09/2006

Les faits

- Association de droit Italien Centro di Musicologia Walter Stauffer
- Achète un immeuble en Allemagne et touche des loyers
- L'association W Stauffer taxée en Allemagne (impôt des sociétés) sur les loyers perçus
- Le fisc allemand refuse d'accorder l'exemption, qui aurait été accordée si l'association était établie en Allemagne.
- L'association remplit toutes les autres conditions pour être exemptée
- L'association conteste l'imposition
- La « Bundesfinanzhof » porte la question préjudicielle devant la CEJ

15

Imposition discriminatoire des associations non résidentes : arrêt « Walter Stauffer » C-386/04 du 9/09/2006

La décision

- La fondation invoque la violation de 3 libertés fondamentales :
 - liberté d'établissement
 - libre prestation des services
 - libre circulation des capitaux.
- La cour déclare inapplicable la liberté d'établissement au cas soumis :
pas de présence permanente et pas de gestion active
- Elle retient la libre circulation des capitaux.
 - investissements en immeubles : visés à l'annexe I de la Directive 88/361 (liste indicative)
- > En Belgique cet arrêt pourrait être invoqué à l'encontre de l'article 227 3° du CIR : violation du traité de Rome.

16

Imposition discriminatoire (ou non) des associations non résidentes au sein de l'U.E. (selon étude de l'EFC)

exemption impôt des sociétés

<u>COUNTRY</u>	Where corporate income tax exemptions exist for domestic PBOs, are the same benefits available for comparable EU/EEA based PBO according to the wording of the law ?
Austria	Yes
Belgium	Yes, but only for one of the two alternative grounds for obtaining exemption
Bulgaria	Yes
Croatia	No
Cyprus	No
Czech Rep	Yes
Denmark	No
Estonia	No

17

Finland	Yes
France	Yes
Italy	Yes
Latvia	No
Lituania	Yes
Luxemburg	No
Malta	Yes, but the recipient organisation must be included in a list
Netherlands	Yes
Poland	Yes
Portugal	No
Romania	No
Slovakia	No , but no tax incentives for PBO's, so no discrimination
Slovenia	No , but no tax incentives for PBO's, so no discrimination
Spain	No
Sweden	Yes
UK	Yes

18

La fiscalité des dons et des legs dans l'espace économique européen (droits de succession, donations, déductibilité...)

Compatibilité des dispositions fiscales belges avec le droit européen sur deux plans :

- L'application de taux réduits ou non au niveau des droits de donation ou de succession sur les dons ou legs à des associations situées dans un autre Etat Membre de l'EEE
- La déductibilité fiscale des dons à des associations ou fondations situées dans un autre Etat Membre de l'EEE

19

Procédure d'infraction à l'encontre de la Belgique 21/10/2002 - IP/02/1527

Impôts directs : la Commission décide de demander à la Belgique de modifier sa législation relative aux droits de succession et d'enregistrement

« Les avantages fiscaux prévus par la législation belge en cas de legs ou donations en faveur d'associations sans but lucratif, ..., d'associations internationales à but scientifique, ... ne peuvent être accordés que lorsque lesdits organismes bénéficiaires sont établis en Belgique.

La Commission estime que cette législation a un effet discriminatoire et porte atteinte à la liberté d'établissement de telles associations et de tels organismes établis dans d'autres Etats membres, garantie par les articles 43 et 48 du Traité CE.

De plus, cette législation nationale constitue une atteinte à la libre circulation et la non-discrimination qui, en vertu des articles 39 et 43 du Traité CE, sont assurées pour les travailleurs salariés et indépendants d'autres Etats membres qui viennent travailler en Belgique ou qui s'établissent en Belgique et qui souhaitent faire des dons et des legs aux personnes morales ou associations de leurs pays d'origine ».

20

Dons transfrontaliers dans l'EEE: déductibilité fiscale

Dans un premier temps, la Commission ne cible que les discriminations au niveau des droits de donation et de succession.

Elle se garde de s'attaquer à la déductibilité fiscale des dons dans le chef du donateur.

Obstacles techniques à ce niveau:

- Réglementation souvent plus complexe que les droits de succession
- Comment s'assurer que le don en question est bien affecté dans l'autre pays à des fins correspondant à celles du pays du donateur ?
- Absence d'harmonisation, compliquant les choses
- Comment doit être apportée la preuve ? qui doit le faire ?

-> Un arrêt de la CEJ va faire bouger les choses : arrêt Persche C-318/07 du 27 janvier 2009.

21

Dons transfrontaliers dans l'EEE: déductibilité fiscale **arrêt « Persche » C-318/07 du 27/01/2009**

Les faits

- M. Persche, résident allemand fait un don en nature à une institution portugaise
- Cette institution est reconnue dans son pays comme organisme privé de solidarité sociale et jouit des avantages fiscaux y relatifs
- M. Persche demande la déduction fiscale en Allemagne et joint un document attestant la réception de son don
- Le fisc allemand refuse la déduction, le bénéficiaire du don n'étant pas établi en Allemagne
- La « Bundesfinanzhof », pose à la CEJ la question préjudicielle de la conformité de la loi allemande, qui restreint la déductibilité fiscale des dons à ceux faits aux organismes situés en Allemagne

22

Dons transfrontaliers dans l'EEE: déductibilité fiscale **arrêt « Persche » C-318/07 du 27/01/2009 (suite)**

La décision

- La Cour adopte la même approche que pour l'affaire « Stauffer » : elle confirme que le cas relève de la libre circulation des capitaux.
- Les mouvements de capitaux ne doivent pas nécessairement concerner une activité économique
- Les dons et legs sont visés à l'annexe I de la Directive 88/361 («mouvements de capitaux à caractère personnel»)
- Le fait que les dons ne soient pas en espèces est indifférent
- L'argument relatif à la cohésion du droit fiscal de l'Etat Membre est écarté.

23

Dons transfrontaliers dans l'EEE: déductibilité fiscale **arrêt « Persche » C-318/07 du 27/01/2009 (suite)**

Réponses de la Cour quant aux obstacles soulevés par l'Etat allemand

- Nécessité de sauvegarder l'efficacité des contrôles fiscaux : l'exclusion de la déductibilité ne saurait être justifiée par la difficulté de vérifier sur place
- Preuve : rien n'empêche l'état concerné d'exiger du contribuable (donateur) les pièces justificatives jugées pertinentes .
- Si le donateur ne dispose pas lui-même de toutes les informations rien ne l'empêche de les demander à l'organisme bénéficiaire.
- Rien n'empêche les autorités fiscales concernées de refuser la déduction si les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct de l'impôt ne sont pas fournies.

24

Arrêt « Persche » C-318/07 du 27/01/2009 : retombées et développements ultérieurs

- Nouvelles procédures intentées par la Commission à l'encontre d'un grand nombre d'Etats Membres.
- La plupart des Etats concernés ont fini par adapter leur législation, en ce y compris la Belgique
- Difficulté pratique se posant pour les Etats concernés : comment vérifier la comparabilité de l'organisme bénéficiaire étranger par rapport à une institution domestique éligible à la déductibilité fiscale ?
- Cas de la Belgique : il n'y a aucun texte (ni Arrêté Royal, ni circulaire) qui précise comment effectuer le « test de comparabilité », quelle est l'autorité compétente, quels documents le contribuable doit produire...
- Conséquences
 - Insécurité juridique pour les associations non résidentes collectant des fonds en Belgique

25

Arrêt « Persche » C-318/07 du 27/01/2009 : retombées et développements ultérieurs (suite)

- Absence de vérification à un niveau central. C'est à l'inspecteur IPP de chaque donateur que revient le soin de vérifier si les éléments que le contribuable tient à sa disposition sont suffisants -> Risque d'incohérences entre les prises de positions de différents inspecteurs plus ou moins exigeants
 - > Solution: introduire une demande de rulling
L'administration centrale a souligné de manière officielle que pour obtenir une sécurité juridique, les organismes bénéficiaires pouvaient introduire une demande de ruling auprès du SDA.
Quelques décisions positives ont été publiées
 - Dangers du recours à la procédure de ruling : pour être sûr d'obtenir gain de cause, le contribuable produit des éléments « surabondants ». Au fil des décisions ceux-ci finissent par être interprétés comme des « conditions ».

26

Test de comparabilité : autres observations

- **Déductibilité des dons/ruling :**

Il n'est pas requis de démontrer que l'organisme étranger remplirait toutes les conditions prévues par le droit belge s'il était établi en Belgique.

Il faut démontrer que dans son pays il respecterait des obligations similaires, analogues ou comparables à celles applicables aux organismes belges.

Art 145 33 CIR:« libéralités...à des institutions similaires d'un autre Etat membre de l'EEE et qui sont agréées de manière analogue ». Ces termes devraient inciter les fonctionnaires de l'administration à se montrer raisonnables dans leur appréciation des faits.

27

Test de comparabilité : autres observations

- **Legs à un « charitable trust » -taux réduit droits de succession:**

Arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles du 09/09/2009 dans l'affaire « Great Ormond Street Hospital for Children »

Le trust en question demande l'application du taux réduit des droits de succession sur un legs provenant d'un résident belge. Le fisc soutient que le trust en question «ne peut pas être considéré comme une personne morale » et par conséquent refuse d'appliquer l'art 60, qui parle de personnes morales analogues créées conformément à la législation d'un autre Etat Membre.

-> **La cour décide que le charitable trust en question est dans une situation comparable à celui d'une ASBL visée par l'art 59 du code dr.de succ.**

28

**Test de comparabilité : autres observations:
arrêt Great Ormond Street Hospital for children (suite)**

- En Angleterre, ce type de trust a le droit d'ester en justice, un siège social propre, des obligations comptables et fiscales propres ; il est enregistré auprès de la « Charity Commission »
- **En conséquence la Cour reconnaît à ce charitable trust le bénéfice du taux réduit**
- Remarque: on peut se réjouir du fait que l'exercice de comparabilité dans une approche non-étroite, mais au contraire téléologique.
- En revanche, la comparaison du charitable trust avec une ASBL n'est pas pertinente. Il serait plus exact de le comparer avec une fondation d'utilité publique
- > En 2014, dans une autre affaire (en droits de succession) la **comparaison d'un charitable trust avec une fondation d'utilité publique** a été acceptée par la Direction de l'Enregistrement de Bruxelles.

29

MERCI

Pour votre attention

Francis Houben
LEGAL & TAX MANAGEMENT SC SPRL
Avenue Marie-José 108 1200 Brussels
0032 2 6727817
www.legal-tax-mgt.com
info@legal-tax-mgt.com