
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à un séminaire sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Quelles sont les conséquences fiscales de la violation de l'article 1er de la loi du 27 juin 1921 par une association sans but lucratif ?"

Auteur : Lejaxhe, Jonathan

Promoteur(s) : Garroy, Sabine; Thilmany, Jean

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2016-2017

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/2839>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

**« Quelles sont les conséquences fiscales de la violation de
l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921 par une association
sans but lucratif ? »**

Jonathan LEJAXHE

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique 2016-2017

Titulaires :

Marc BOURGEOIS

Jean BUBLOT

Tuteurs académiques :

Sabine GARROY

Jean THILMANY

Nos remerciements vont tout d'abord à madame Sabine Garroy et à monsieur Jean Thilmany pour leurs précieux conseils, leurs remarques avisées ainsi que leur disponibilité.

Nos remerciements vont ensuite à monsieur Brice Klich, pour les échanges de vues, et à monsieur Jean-Louis Lejaxhe pour les conseils de rédaction.

TABLE DES MATIERES

Introduction	3
I.- Cadre juridique général : les A.S.B.L. et l'impôt sur les revenus	4
A.- La notion d'A.S.B.L. en droit belge	4
1) Définition de l'A.S.B.L. (article 1 ^{er} de la loi du 27 juin 1921)	4
2) L'A.S.B.L. ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales.....	6
3) L'A.S.B.L. ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel.....	12
4) Sanctions du non-respect de l'article 1 ^{er}	13
5) Le saut vers le droit de demain	17
B.- Quel impôt sur les revenus pour une A.S.B.L. ?	19
1) Enjeux de la question – Les revenus imposables	19
2) Champ d'application de l'impôt des sociétés	21
3) Champ d'application de l'impôt des personnes morales.....	25
4) Application aux A.S.B.L.....	32
5) Le nouvel article 179/1 du Code des impôts sur les revenus.....	36
II.- Conséquences fiscales du passage de l'impôt des personnes morales a l'impôt des sociétés.....	39
A.- Introduction – Exposé de la problématique.....	39
B.- Questions de procédure.....	40
1) Problématique et enjeux.....	40
2) Controverse.....	40
3) Conséquences sur les délais d'imposition.....	42
C.- Impact sur la base imposable	42
1) Le régime de l'actif net.....	43
2) Le régime des pertes reportées	44
3) Les subsides en capital	45
4) Impact sur la cotisation distincte sur commissions secrètes	46
5) Impact sur la perception du précompte mobilier	47
D.- Régime de transition prévu par la loi	47
1) La loi-programme du 19 décembre 2014.....	48
2) La loi-programme du 10 août 2015.....	49
3) La circulaire administrative du 4 avril 2016	50
E.- Synthèse	52
Conclusion finale.....	53

INTRODUCTION

Le présent travail de fin d'études a pour objet l'examen des conséquences fiscales qui découlent de la violation, par une association sans but lucratif (ci-après, A.S.B.L.), de l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921.

Cet article indique, en son troisième alinéa, que « l'association sans but lucratif est celle qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, et qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel ». Qu'advient-il toutefois si nous faisons face à une A.S.B.L. qui a indiqué dans ses statuts qu'elle recherchait un enrichissement pour ses membres ou lorsque, en modifiant ou en étendant ses activités, elle viole ses statuts ?

Afin de comprendre les conséquences fiscales de la violation de cette disposition, nous allons raisonner en deux temps.

Dans une première partie, nous allons examiner le cadre juridique qui entoure l'A.S.B.L. aujourd'hui en Belgique (I). Il faudra nous attarder, d'une part, sur le régime civil auquel les A.S.B.L. sont soumises et, d'autre part, sur le régime fiscal auquel elles sont assujetties en principe.

Dans une seconde partie (II), nous examinerons plus en détail les conséquences qu'impliquent la violation de l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921 par une A.S.B.L. sur son régime fiscal. Nous verrons que la conséquence majeure d'une telle violation est une potentielle soumission à l'impôt des sociétés, alors que l'A.S.B.L. était soumise au régime, a priori plus favorable, de l'impôt des personnes morales.

Enfin, nous concluons sur une note critique et interrogative quant à l'état actuel de l'impôt des personnes morales et, de manière plus générale, sur le régime juridique des A.S.B.L.

I.- CADRE JURIDIQUE GÉNÉRAL : LES A.S.B.L. ET L'IMPÔT SUR LES REVENUS

Il s'agit, dans cette première partie, de procéder à un rappel de la notion d'A.S.B.L. en droit belge (A) avant de s'intéresser à la fiscalité qui l'entoure et plus précisément à l'impôt sur les revenus applicable aux A.S.B.L. (B).

A.- LA NOTION D'A.S.B.L. EN DROIT BELGE

Afin de cerner la notion d'A.S.B.L. en droit Belge, nous allons partir de sa définition légale donnée par l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921 (1). Nous examinerons ensuite les conditions imposées à l'A.S.B.L. de ne pas se livrer à des activités industrielles ou commerciales (2) et de ne pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel (3). Enfin, nous verrons quelles sanctions sont prévues en cas de violation de ces conditions (4).

1) *Définition de l'A.S.B.L. (article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921)*

a) **Bref historique**

Historiquement, sous le régime hollandais, les associations étaient soumises à un contrôle préalable du gouvernement et le Code pénal réprimait certaines associations¹. Après la révolution, la liberté d'association prend place dans la Constitution dont se dote la Belgique, sous une formule se détachant clairement du régime précédent (« Les Belges ont le droit de s'associer ; ce droit ne peut être soumis à aucune mesure préventive »)².

Entre la révolution belge et la loi de 1921, la doctrine était tiraillée entre ceux qui niaient toute existence à l'association et ceux qui considéraient le contrat d'association comme un contrat innommé, mais valide³. Si ce deuxième courant a fini par l'emporter, les associations ne pouvaient pas, de manière générale à tout le moins, revêtir un habit juridique. En effet, « seules certaines associations bien déterminées s'étaient vues attribuer la personnalité

¹ P. T'KINT, « La loi du 27 juin 1921, sa genèse, ses modifications et l'évolution de son environnement », in *A.S.B.L. et société à finalité sociale : quelques aspects juridiques et économiques*, Collection Série : non marchand droit & management, Gand, Mys & Breesch, p. 3.

² *Ibid.*

³ *Ibid.* p. 4.

juridique par des lois spéciales. Pour les autres, leur statut était celui de l'association de fait »⁴, ce qui les empêchait notamment d'agir en justice.

Jusqu'au début du 20^e siècle, l'inaction législative était justifiée par « la crainte de voir des groupements poursuivant une fin désintéressée [...] se retrouver à la tête d'opulents patrimoines ; leurs possesseurs ayant une existence potentiellement illimitée, ils échappent perpétuellement aux règles de mutations par décès »⁵ (c'est le phénomène dit « de la mainmorte »).

Dans ce contexte, le législateur a finalement pris soin de définir l'A.S.B.L. par la loi du 27 juin 1921 comme étant « 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 ».

Par cette loi, le législateur souhaitait répondre « aux besoins de groupements et d'activités collectives qui poussent les hommes à associer leurs efforts [...] pour atteindre plus sûrement des buts élevés, placés au-dessus des intérêts personnels »⁶.

b) Controverse et interprétation de la définition légale posée par la loi du 27 juin 1921

Pour être qualifiée d'A.S.B.L., l'association ne devait pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales *ou* ne devait pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel. Une controverse est rapidement apparue au sujet de l'utilisation de la conjonction « ou » employée dans l'article 1^{er}.

Une doctrine minoritaire⁷ estimait que les deux conditions de l'article étaient alternatives et qu'il suffisait donc de remplir l'une d'entre elles pour être une A.S.B.L. Un autre courant doctrinal, nettement majoritaire, estimait au contraire que ces deux conditions étaient cumulatives et « qu'il [fallait] donc à la fois que l'association n'ait pas pour but de retirer un profit matériel pour ses membres et qu'elle s'abstienne [...] d'exercer une activité lucrative »⁸. La controverse a été tranchée par le législateur via une loi du 2 mai 2002 en remplaçant le « ou » par un « et », consacrant ainsi la thèse majoritaire⁹.

Il est donc maintenant établi que l'association qui se prétend A.S.B.L. doit à la fois ne pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales *et* ne pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel.

⁴ M. SOUMERYN-KESTREMONT, T. AFSCHRIFT, *ASBL : Vade mecum des associations sans but lucratif avec commentaire des dispositions fiscales*, 3^e édition, Bruxelles, CREADIF, 1987, p. 15.

⁵ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », in D. GOL et P. T'KINT (dir.), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP, n°135, Liège, Anthémis, 2012, p. 8.

⁶ *Pasinomie*, 1921, p. 363.

⁷ A. BUISSET, *Associations sans but lucratif*, Louvain, Librairie universitaire, 1960, pp. 25-26.

⁸ M. SOUMERYN-KESTREMONT, T. AFSCHRIFT, *ASBL : Vade mecum des associations sans but lucratif avec commentaire des dispositions fiscales*, op. cit., p. 17.

⁹ M. DAVAGLE, « Les controverses suscitées par la définition apparemment claire de l'ASBL », in M. COIPEL (dir.) *La nouvelle législation sur les ASBL : deuxième partie*, Bruxelles, De Boeck, 2002, p. 8.

2) L'A.S.B.L. ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales

La loi parle d'« opérations », ce qui « suppose [...] une certaine continuité ou répétition d'actes », donc des activités qui doivent être commerciales ou industrielles¹⁰. Nous allons maintenant tenter de déterminer l'étendue de cette première interdiction faite aux A.S.B.L. en distinguant l'exercice d'une activité commerciale à titre principal et l'exercice d'une activité commerciale à titre accessoire.

a) Les activités commerciales à titre principal

1. Les actes de commerce

Pour les A.S.B.L., on peut effectuer une distinction entre les actes de commerce par la cause ou l'objet et les actes de commerce par la forme¹¹.

Les premiers – les actes de commerce par la cause ou l'objet – sont énumérés par les articles 2 (alinéas 2 à 9) et 3 du Code de commerce, certains sont réputés commerciaux même s'ils sont accomplis isolément alors que d'autres nécessitent une activité régulière et continue. Puisque l'article 1^{er} de la loi sur les A.S.B.L. prohibe les *opérations* (ce qui suppose, nous l'avons dit, une répétition ou une continuité), « une association est libre de réaliser *ponctuellement* tout acte qui, même isolément, est réputé commercial », et seule une répétition dans les opérations pourrait entraîner une violation de l'article 1^{er} de la loi de 1921¹².

Les seconds – les actes de commerce par la forme – sont énumérés par l'article 2 alinéa 10 du Code de commerce et sont commerciaux dans tous les cas. Seuls eux sont donc strictement interdits pour les A.S.B.L. « quand bien même ils seraient accomplis sans but de lucre ou à titre accessoire »¹³.

2. Les actes accomplis sans but de lucre commercial

Dans un arrêt du 19 janvier 1973, la Cour de cassation¹⁴ estime qu'« un acte de commerce peut perdre son caractère commercial lorsqu'il est accompli sans but de lucre et de spéculation »¹⁵. Dans cette affaire, un curé avait fait construire une piscine afin de l'exploiter dans le cadre de ses activités religieuses. Peu de temps après sa construction, celle-ci a présenté de nombreuses malfaçons qui ont poussé l'homme de foi à assigner l'entrepreneur en

¹⁰ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 12.

¹¹ *Ibid.* p. 13.

¹² *Ibid.* p. 14.

¹³ *Ibid.* p. 15.

¹⁴ Cass., 19 janvier 1973, *R.C.J.B.*, 1974, p. 321.

¹⁵ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 16.

justice. Ce dernier a essayé de soutenir que l'action n'était pas recevable car le demandeur était, en tant qu'exploitant d'une piscine, commerçant et devait donc indiquer son numéro d'immatriculation au registre du commerce dans sa citation, ce que le curé n'avait pas fait. La Cour de cassation a finalement jugé que le curé n'était pas un commerçant (alors qu'il posait pourtant des actes de commerce) puisqu'il n'exploitait pas la piscine dans un but de lucre, l'action était donc recevable.

Cette notion de but de lucre commercial peut toutefois être appréhendée sous un angle subjectif (où « le lucre consiste dans la volonté égoïste de s'enrichir »¹⁶) ou sous un angle objectif (où le lucre consiste en « la recherche d'un excédent de recettes sur les dépenses »¹⁷ sans égard à la destination de ces recettes). L'arrêt ne permet pas de savoir si la Cour entendait se référer au but de lucre objectif ou au but de lucre subjectif.

Si on admet que la Cour se réfère à la conception objective du but de lucre, alors « une A.S.B.L. pourrait se livrer à n'importe quelle activité visée par les articles 2 et 3 du Code de commerce, à l'exception des actes de commerce par la forme [...] pour autant que cette activité ne tende pas à dégager un excédent de recettes sur les dépenses et ne soit [...] inspirée par aucun but de lucre commercial »¹⁸.

Si on admet, au contraire, que la Cour se réfère à la conception subjective du but de lucre, un acte qualifié de commercial par le Code de commerce perdrait cette qualité si son auteur l'accomplit sans but de lucre subjectif, c'est à dire sans rechercher un enrichissement personnel. Cette affirmation ne vaudrait toutefois que pour les actes de commerce par la cause ou l'objet et non pour les actes de commerce par la forme (qui resteraient donc interdits)¹⁹. Dès lors les A.S.B.L. ne pourraient, selon la loi, poursuivre un lucre subjectif et les actes qu'elles posent ne pourraient pas être qualifiés de commerciaux²⁰.

M. Coipel, ne partage pas cette analyse²¹ dans la mesure où il estime qu'il faut distinguer *l'activité de nature commerciale* (« la répétition d'actes de commerce avec but de lucre au sens subjectif du terme »²²) et *l'activité à caractère commercial* (« la répétition d'actes de commerce qui visent à dégager des bénéfices mais sans but de lucre au sens subjectif du terme »²³). Partant de cette distinction, « les activités interdites par l'article 1^{er} de la loi sur les A.S.B.L. ne peuvent s'entendre comme des *activités de nature commerciale* : l'A.S.B.L. étant, par définition, dépourvue de but de lucre subjectif, ses activités ne sauraient être de nature commerciale »²⁴, c'est dès lors aux *activités à caractère commercial* que la loi fait

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.*, p. 20.

¹⁹ N. THIRION, T. DELVAUX, A. FAYT, D. GOL, D. PASTEGER, M. SIMONIS, *Droit de l'entreprise*, Coll. de la faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 158-159.

²⁰ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, pp. 17-18 ; P. VAN OMMESLAGHE, X. DIEUX, « Examen de jurisprudence 1979-1990. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1992, p. 580.

²¹ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », in *Les A.S.B.L. Evaluation critique d'un succès*, Bruxelles, Story-Scientia, 1985, p. 108.

²² M. DAVAGLE, « Les controverses suscitées par la définition apparemment claire de l'ASBL », *op.cit.*, p. 18.

²³ *Ibid.*

²⁴ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 18.

interdiction. Par conséquent « la jurisprudence de la Cour de cassation, qui fait de l'esprit de lucre subjectif l'essence du commerce, ne trouve nullement à s'appliquer aux [A.S.B.L.] »²⁵.

Suivant cette analyse de M. Coipel, l'arrêt de Cassation de 1973 ne serait donc pas pertinent pour mettre en évidence les contours des activités commerciales autorisées aux A.S.B.L. Pour ce faire, cet auteur est le défenseur d'une thèse assez souple : il définit l'A.S.B.L. comme étant « celle qui, poursuivant un but supérieur, ne cherche pas son propre enrichissement ou l'enrichissement direct de ses membres »²⁶. Mais l'activité principale d'une association peut tout à fait avoir un caractère commercial « à la condition qu'elle soit réalisée en vue du but non lucratif déterminé par les statuts [de l'association] »²⁷. Il faut donc vérifier si l'activité exercée par l'A.S.B.L. lui permet d'atteindre le but désintéressé qu'elle s'est fixé dans ses statuts, c'est à dire vérifier que l'activité soit « accessoire par rapport au but non lucratif poursuivi » ; en d'autres mots, « il doit exister un lien de nécessité entre l'activité et le but, l'activité devant [...] permettre d'atteindre le but »²⁸. Nous examinerons ces conditions plus en détail dans la section suivante.

D'autres thèses²⁹, plus restrictives, refusent à l'A.S.B.L. l'exercice de toute activité commerciale à titre principal, ne rendant ainsi possible l'exercice d'une telle activité que si elle est accessoire (à l'activité principale), mais ici dans le sens où elle doit être « quantitativement moins importante que l'activité principale qui ne peut être une activité à caractère commerciale »³⁰ puisque nécessairement non lucrative.

Partisan de la thèse souple, M. Davagle souligne qu'elle est celle qui « traduit au mieux l'esprit du législateur de 1921, mais également reconnaît aux A.S.B.L. du secteur non-marchand [la faculté] de se présenter comme de réels acteurs économiques contribuant à la richesse nationale »³¹. Cette dernière affirmation semble confirmée par un rapport³² publié par la Fondation Roi Baudouin et la BNB en 2013 dans lequel on peut lire que « les [institutions sans but lucratif] constituent un acteur appréciable du paysage économique belge tant en termes de contribution à la richesse nationale qu'en termes de créations d'emplois. Il est en effet remarquable de noter qu'avec une valeur ajoutée dépassant les 5 p.c. du PIB en 2010, le secteur des ISBL contribue significativement à la création de richesse dans l'économie belge »³³.

Un argument parfois soulevé afin de faire barrage à l'exercice d'activités commerciales à titre principal aux A.S.B.L., est qu'elles risqueraient d'empiéter sur un terrain économique réservé aux sociétés, ce qui fausserait en quelque sorte la concurrence. Nous ne pensons pas que cette

²⁵ *Ibid.*

²⁶ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op.cit.*, p. 108.

²⁷ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L. 2015*, 19^e éd., Waterloo, Kluwer, 2015, p.132.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ *Ibid.*, pp.130-135.

³⁰ *Ibid.*, p. 132.

³¹ *Ibid.*, p. 138.

³² Soulignons toutefois que ce rapport s'intéresse à la totalité des institutions sans but lucratif sans se limiter aux seules A.S.B.L., mais qu'il permet de prendre conscience de l'ampleur du phénomène associatif en Belgique.

³³ M. VANDER DONCKT, C. RIGO, *Le poids économique des institutions sans but lucratif en Belgique*, Bruxelles, Fondation Roi Baudouin, 2013, p. 37.

crainte soit concrétisée par la thèse souple défendue par M. Coipel dans la mesure où l'association qui souhaiterait exercer une activité à caractère commercial à titre principal devrait malgré tout justifier que cette activité est nécessaire pour atteindre le but désintéressé décrit dans les statuts. Nous pensons plutôt, comme M. Davagle, que les thèses restrictives « ne rencontre[nt] nullement les réalités du terrain, puisque la sphère d'activités des ASBL, au lieu de se restreindre, ne cesse de s'élargir »³⁴ et que leur application reviendrait à mettre de nombreuses A.S.B.L. dans une position bien fâcheuse.

b) Les activités commerciales accessoires

Dans un arrêt du 3 octobre 1996, la Cour de cassation nous dit que « si l'association [sans but lucratif], qui ne poursuit ni son enrichissement ni un gain direct ou indirect pour ses membres, peut exercer une activité accessoire qui produit des bénéfices, c'est à la condition que cette activité soit nécessaire pour permettre la réalisation du but désintéressé que l'association veut atteindre et que celle-ci consacre à cette fin l'intégralité des bénéfices ainsi obtenus »³⁵.

Cet arrêt semble fortement accréditer la thèse souple de M. Coipel que nous avons développée ci-dessus puisque la cour souligne que l'activité doit être accessoire au but désintéressé. Cet arrêt a également permis à la doctrine d'établir un test de trois critères qui permet de déterminer si l'activité pratiquée par l'A.S.B.L. est, ou non, licite. Nous allons à présent les passer en revue.

1. L'activité commerciale est-elle nécessaire à la réalisation du but désintéressé ?

L'arrêt nous enseigne qu'un lien de nécessité doit exister entre l'activité commerciale accessoire et l'accomplissement du but supérieur que l'association poursuit. Toute la question sera évidemment de savoir à partir de quand le lien pourra être considéré comme nécessaire. La Cour de cassation semble en tout cas suffisamment claire pour établir qu'il « ne suffit pas que l'activité soit simplement utile à la fin poursuivie » mais qu'il n'est pas pour autant requis « que ce lien traduise le caractère indispensable de l'activité accessoire en vue de la réalisation du but désintéressé »³⁶. L'activité commerciale doit donc être plus qu'utile mais peut être moins qu'indispensable à la réalisation du but désintéressé.

Dans un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles³⁷, un commerce offrant des services de télécommunications avait intenté une action en cessation à l'encontre d'une A.S.B.L. qui avait pour objet « la promotion d'égalité des chances et la réinsertion socio-professionnelle des

³⁴ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 137.

³⁵ Cass., 3 octobre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 902.

³⁶ D. PASTERGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 23.

³⁷ Bruxelles, 28 septembre 2006, *Rev. prat. soc.*, 2009, p. 122.

personnes d'origine étrangère ou défavorisées »³⁸ car celle-ci, afin de réaliser ce but désintéressé, exploitait un centre de communication. Le demandeur soutenait que cette exploitation n'était pas conforme à la finalité de l'association, ce que la Cour n'a pas suivi puisqu'elle a considéré que l'exploitation était bien en lien avec la finalité de l'A.S.B.L.

Faut-il pour autant un rapport direct entre le but désintéressé et l'activité accessoire ? Si on exigeait un tel rapport, une congrégation religieuse organisée sous forme d'A.S.B.L. ne pourrait alors pas, par exemple, vendre que des objets pieux³⁹. Cette position demeure controversée⁴⁰, mais il va sans dire que cette exigence complexifierait la justification de l'exercice d'une activité accessoire par les A.S.B.L. ce qui n'est, selon nous, que peu souhaitable. Ainsi, certaines activités à la portée de tous en raison de leur facilité (il suffit de penser à la simple fabrication et vente de lasagnes) pourraient rapidement être considérées comme étant sans rapport direct avec le but désintéressé d'une A.S.B.L. qu'elles permettent pourtant d'atteindre.

2. Les bénéfices dégagés par l'activité commerciale sont-ils intégralement affectés au but désintéressé ?

Par cette exigence, il faut que les bénéfices que l'association obtient par l'exercice de cette activité soient totalement consacrés au but désintéressé qu'elle poursuit sans quoi l'activité ne sera pas accessoire et violera donc l'article 1^{er} de la loi de 1921⁴¹.

Le Tribunal de commerce de Hasselt⁴² a eu à connaître une action en cessation dirigée contre une A.S.B.L. (dont le but statutaire était « de faire connaître au public l'aviation, tant civile que militaire »)⁴³ par un commerçant qui s'estimait victime de concurrence déloyale, car l'association organisait, tout comme lui, des excursions pour se rendre à des meetings aériens, mais à un prix moindre. Faute de pouvoir démontrer que les bénéfices dégagés par l'activité étaient intégralement affectés aux buts désintéressés, le tribunal a constaté que l'activité de l'A.S.B.L. était contraire à la loi de 1921.

3. Le critère quantitatif

³⁸ P. T'KINT, « L'ASBL parmi les autres groupements : sociétés, associations de fait, fondations, AISBL et sociétés à finalité sociale. Sanction du dépassement de la spécialité légale et statutaire », in D. GOL et P. T'KINT (dir.) *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP n°135, Liège, Anthémis, 2012, pp. 83-84.

³⁹ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, pp. 23-24 ; voy. Bruxelles, 22 novembre 1979, *J.T.*, 1980, p. 153 qui a admis qu'une communauté religieuse pouvait vendre des fromages puisque les recettes dégagées permettaient la poursuite du but désintéressé.

⁴⁰ *Ibid.* p. 24 ; E. LOUIS, « Le caractère accessoire des activités commerciales qu'une A.S.B.L. peut exercer », *Rev. prat. soc.*, 1979, pp. 204 et s.

⁴¹ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 25.

⁴² Comm. Hasselt, 9 mai 2008, *Prat. Comm.*, 2008, p. 598.

⁴³ P. T'KINT, « L'ASBL parmi les autres groupements : sociétés, associations de fait, fondations, AISBL et sociétés à finalité sociale ; sanction du dépassement de la spécialité légale et statutaire », *op. cit.*, p. 87.

C'est ici qu'apparaissent de nouveau des divergences doctrinales. D'une part, un courant majoritaire, essentiellement mû par une crainte de voir les A.S.B.L. empiéter sur un domaine économique réservé aux sociétés⁴⁴, estime que « le caractère accessoire de l'activité commerciale doit s'apprécier par comparaison à une activité principale désintéressée »⁴⁵. Il faudrait alors regarder les moyens que l'association met en œuvre pour son activité accessoire afin d'apprécier son importance et, si les moyens sont effectivement trop importants, constater une violation de la loi de 1921.

D'autre part, un courant minoritaire⁴⁶ opte pour une thèse plus souple en postulant « qu'il suffit, pour satisfaire à la condition du caractère accessoire de l'activité commerciale, que cette dernière soit nécessaire à réaliser la finalité supérieure poursuivie par l'A.S.B.L. »⁴⁷ (autrement dit, il n'est pas nécessaire de recourir à ce troisième critère). Comme le souligne D. Pasteger, cette vision est à rapprocher de celle de M. Coipel pour qui « peu importe la nature ou la quantité des activités exercées par l'A.S.B.L. pour autant que cette dernière poursuive véritablement un but supérieur et ne recherche ni son propre enrichissement, ni celui de ses membres »⁴⁸. M. Coipel fonde son raisonnement sur l'arrêt de cassation de 1996 dans lequel il estime que la cour a raisonné en deux temps : tout d'abord en énonçant les deux conditions de nécessité et d'affectation des revenus et ensuite seulement elle « vérifie que les constats réalisés par le juge d'appel, en ce compris l'importance respective des activités principales et accessoires, ne viole pas les dispositions invoquées au moyen »⁴⁹. Dès lors la Cour n'aurait réellement énoncé que deux conditions et non trois.

Pencher en faveur de l'une ou de l'autre opinion n'est pas sans conséquence puisque, selon la voie majoritaire « l'activité commerciale d'une association ne peut se concevoir que subordonnée à l'activité désintéressée, [...] on ne peut jamais admettre qu'une A.S.B.L. se livre principalement à des opérations réputées commerciales »⁵⁰ alors que la voie minoritaire permet à l'association d'avoir comme activité principale l'exercice d'un commerce, pour autant que les conditions vues précédemment soient respectées⁵¹.

A titre personnel, nous penchons plus en faveur de la thèse de M. Coipel car nous ne voyons pas en quoi l'exercice d'une activité accessoirement quantitativement supérieure à la principale (désintéressée) pourrait poser un problème dans la mesure où elle exerce bel et bien cette activité dans le but de poursuivre le but désintéressé qu'elle s'est fixée. Au contraire, brider ainsi la capacité des A.S.B.L. d'exercer de telles activités, sur la simple crainte de les voir concurrencer des sociétés, reviendrait également à limiter la capacité du secteur non-marchand de répondre convenablement à des besoins sociaux pourtant bien présents.

⁴⁴ P. VAN OMMESLAGHE, X. DIEUX, « Examen de jurisprudence 1979-1990. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1992, p. 583 ; Voy. par ex. Gand, 20 juin 2007, *J.D.S.C.*, 2011, p. 25.

⁴⁵ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, pp. 25-26.

⁴⁶ M. COIPEL, « A quelles conditions une A.S.B.L. peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal ? », *J.D.S.C.*, 2008, p. 21 ; Voy. par ex. Bruxelles, 23 décembre 2004, *J.D.S.C.*, 2008, p. 7.

⁴⁷ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 27.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.* p. 29.

⁵⁰ *Ibid.* p. 32.

⁵¹ *Ibid.*

3) L'A.S.B.L. ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel

En érigeant cette interdiction aux A.S.B.L., l'objectif du législateur était qu'elles ne puissent pas revêtir les caractéristiques d'une société⁵².

a) La notion de gain matériel

La référence au gain matériel permettait, en 1921, de distinguer clairement l'A.S.B.L. de la société. En effet, « l'interdiction pour les A.S.B.L. de procurer à leurs membres un gain matériel était [...] interprétée comme prohibant le partage de bénéfices – à savoir [...] distribuer un profit pécuniaire qui augmente la fortune des associés »⁵³. Il était clair que les groupements dont le but était de distribuer des dividendes étaient des sociétés, alors que les autres étaient des A.S.B.L.

La notion de bénéfice a toutefois évolué dès les années 50 en doctrine pour finalement prendre une conception plus large telle qu'elle figure aujourd'hui à l'article 1^{er} du Code des sociétés (la société est constituée « dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct *ou* indirect »)⁵⁴.

b) L'avantage indirect

Il a rapidement été admis que si les A.S.B.L. ne pouvaient pas distribuer des dividendes, elles pouvaient toutefois accorder à leurs membres des avantages patrimoniaux indirects (qui n'étaient pas considérés comme des bénéfices sous la définition qu'on lui donnait à l'époque)⁵⁵.

Malgré l'évolution de la notion de bénéfice, il a été considéré par une doctrine majoritaire⁵⁶ qu'il n'était pas pour autant devenu interdit aux A.S.B.L. de conférer des avantages indirects à ses membres. Il est donc acquis que « le but poursuivi par l'A.S.B.L. ne peut consister en un partage, entre les membres, des bénéfices dégagés par l'activité sociale. Une A.S.B.L. enfreint également l'article 1^{er} de la loi lorsque [...] les membres profitent d'une activité lucrative menée par l'association pour se partager des profits »⁵⁷.

⁵² M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p.107.

⁵³ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 38.

⁵⁴ *Ibid.* p. 39.

⁵⁵ Cass., 9 décembre 1940, *Pas.*, 1940, I, p. 316.

⁵⁶ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op.cit.*, n°50 ; *contra* P. VAN OMMESAGHE, X. DIEUX, « Examen de jurisprudence 1979-1990. Les sociétés commerciales », *op.cit.*, p. 582.

⁵⁷ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 42.

Concrètement, une A.S.B.L. peut, par exemple, rémunérer ses membres ou des tiers ou ses administrateurs pour leurs prestations ou des services rendus⁵⁸ pour autant que cette rémunération ne cache pas une distribution de dividendes. M. Davagle estime encore que « les associations peuvent, par exemple, rendre des services comptables et fiscaux à leurs membres »⁵⁹.

4) *Sanctions du non-respect de l'article 1^{er}*

Après avoir déterminé l'étendue des deux interdictions faites aux A.S.B.L. nous allons maintenant nous attacher aux sanctions infligées aux associations qui violeraient les deux conditions de l'article 1^{er} de la loi de 1921.

a) **Sanctions envers l'A.S.B.L.**

1. *Les A.S.B.L. fausement qualifiées et les A.S.B.L. fausement utilisées*

En principe, la qualification d'un groupement « dépend [...] des intentions officielles des fondateurs. Celles-ci doivent être soigneusement distinguées des mobiles personnels non révélés par les statuts »⁶⁰. Il n'est donc tenu compte que de ce qui est contenu dans les statuts. De cela, la doctrine⁶¹ effectue une distinction entre les A.S.B.L. *fausement qualifiées* et les A.S.B.L. *fausement utilisées*.

Les statuts d'une A.S.B.L. sont présumés être conformes au principe selon lequel l'association n'est pas constituée dans le but de procurer un gain matériel à ses membres. Cette présomption peut être mise à mal ou complètement renversée et, si tel est le cas, l'A.S.B.L. est alors *fausement qualifiée*⁶².

Lorsque les statuts disent clairement que l'association poursuit un but désintéressé (ils sont correctement rédigés) mais que, en pratique, elle « tend à enrichir ses membres ou exerce des activités commerciales qui excèdent les limites de l'accessoire », c'est alors une A.S.B.L. *fausement utilisée*⁶³. Remarquons que lorsqu'une association est fausement utilisée il s'avère souvent qu'elle est également mal qualifiée ; ainsi, lorsque l'activité prévue par ses

⁵⁸ Civ. Bruxelles, 24 avril 1929, *Rev. prat. soc.*, 1929, p. 291 ; T. AFSCHRIFT, « Les A.S.B.L. exerçant une activité économique et le droit fiscal », in *Les ASBL – Evaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, pp. 456-457.

⁵⁹ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 110-111.

⁶⁰ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* p. 167.

⁶¹ *Ibid.*, p. 166.

⁶² *Ibid.*, p. 170 ; voy également M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 115.

⁶³ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 116 ; M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* p. 181.

statuts est rédigée de manière ambiguë, l'examen de son activité réelle permet de constater qu'il s'agit d'une A.S.B.L. faussement qualifiée.

2. Conséquences de cette distinction sur la sanction

Si l'A.S.B.L. est *faussement qualifiée*, sa nullité pourra être prononcée par le juge sur base de l'article 3bis de la loi de 1921 selon lequel la nullité peut être prononcée « si un des buts en vue duquel elle est constituée contrevient à la loi ou à l'ordre public ». Cette nullité ne pourra être prononcée que sur base de ce qui est inscrit dans les statuts ; on ne pourra pas avoir égard à l'activité réellement exercée par l'association, ce qui revient à dire que « si l'acte constitutif de l'A.S.B.L. a été soigneusement rédigé, celle-ci devrait échapper à toute procédure de nullité »⁶⁴. Toutefois, M. Coipel relève que le juge pourra toujours avoir égard à l'activité effective de l'association si la rédaction des statuts est ambiguë⁶⁵.

Une A.S.B.L. faussement qualifiée pourrait-elle être requalifiée en société ? Un arrêt du Tribunal de première instance d'Anvers⁶⁶, a eu à connaître d'une demande tendant à faire requalifier une A.S.B.L. en société. L'association en question avait été constituée par quatre personnes pour favoriser l'épanouissement de la jeunesse et les contacts sociaux entre les jeunes. Elle avait, très peu de temps après sa constitution, signé un contrat de concession en vue de l'exploitation d'une discothèque par une société anonyme avec laquelle trois des fondateurs entretenaient des liens. Le tribunal a considéré que l'A.S.B.L. en cause avait effectivement été constituée dans le seul but d'exploiter un *dancing* et qu'elle cachait en réalité une société dont les activités étaient très lucratives et dont les revenus étaient reversés à la société anonyme. Sur cette base, le tribunal a admis la requalification de l'A.S.B.L. en société.

Commentant cet arrêt, M. Coipel estime « que la requalification d'une A.S.B.L. en société [...] n'est plus possible »⁶⁷, et ce depuis la loi du 2 mai 2002 qui aligne la nullité d'une A.S.B.L. sur celle du droit des sociétés (article 3bis et 3ter de la loi de 1921) et établit ainsi une liste limitative des causes de nullité.

T. Boedts critique également l'arrêt⁶⁸ car « le juge a requalifié l'A.S.B.L. en tenant compte de son activité réelle, mais en prenant à peine en compte son activité statutaire. Ce faisant, elle passerait outre la distinction classique entre A.S.B.L. faussement qualifiées et A.S.B.L. faussement utilisées »⁶⁹. En effet, pour voir si l'A.S.B.L. est faussement qualifiée ou non, on l'a dit, il faut en principe se référer à l'activité inscrite dans les statuts et non pas l'activité

⁶⁴ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 47. ; voy. aussi M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* p. 170

⁶⁵ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* p. 177.

⁶⁶ Civ. Anvers, 22 décembre 2009, *J.D.S.C.*, 2011, p.19, note M. COIPEL.

⁶⁷ P. T'KINT, « L'ASBL parmi les autres groupements : sociétés, associations de fait, fondations, AISBL et sociétés à finalité sociale ; sanction du dépassement de la spécialité légale et statutaire », *op.cit.*, p. 90 ; *Contra* N. THIRION, T. DELVAUX, A. FAYT, D. GOL, D. PASTEGER, M. SIMONIS, *op.cit.*, p. 193

⁶⁸ Civ. Anvers, 22 décembre 2009, *T.R.V.*, 2010, p. 514, note T. BOEDTS

⁶⁹ P. T'KINT, « L'ASBL parmi les autres groupements : sociétés, associations de fait, fondations, AISBL et sociétés à finalité sociale ; sanction du dépassement de la spécialité légale et statutaire », *op.cit.*, p. 91

réellement exercée dans les faits. L'activité statutaire de l'A.S.B.L en question dans l'arrêt étant conforme à l'article 1^{er} de la loi de 1921, elle ne saurait être une A.S.B.L. faussement qualifiée mais ne pourrait être qu'une A.S.B.L. faussement utilisée (donc correctement qualifiée et non susceptible de requalification).

Si l'A.S.B.L. est, par contre, *faussement utilisée*, celle-ci n'est pas susceptible d'annulation ni de requalification en société puisqu'elle est en tout état de cause correctement qualifiée. Dans ce cas, ce sera une procédure de dissolution (judiciaire) qui sera dirigée contre l'association faussement utilisée et « le juge devra [...] faire apparaître le caractère purement fictif de l'association ou démontrer que derrière l'apparente association se cache une société »⁷⁰. La nullité des actes posés par l'association pourrait également être prononcée⁷¹.

Une autre solution possible, selon certains⁷², serait de voir la constitution d'une société de droit commun à objet commercial *au côté* de l'A.S.B.L. Les actes litigieux posés par l'association seraient alors imputables à cette société dans la mesure où ces actes sortent de l'objet statutaire de l'A.S.B.L.⁷³. Toutefois, cette société « n'est pas dotée de la personnalité juridique et ne peut donc être atraite en faillite »⁷⁴.

3. *L'annulation et la dissolution d'une A.S.B.L.*

Les cas d'annulation (article 3*bis*) et ceux de dissolution judiciaire (article 18) des A.S.B.L. sont prévus limitativement par la loi de 1921. Cette distinction entre annulation et dissolution judiciaire « est toutefois purement théorique puisqu'il n'existe, en pratique, aucune différence sur le plan des conséquences »⁷⁵.

Notons que l'une comme l'autre ne produit pas d'effet rétroactif. Par conséquent, « les activités litigieuses doivent [...] être considérées comme avoir été réalisées par la personne morale puisque la décision judiciaire ne produit aucun effet rétroactif »⁷⁶.

b) Sanctions envers les membres de l'A.S.B.L.

En vertu de l'article 2*bis* de la loi de 1921, « les membres de l'A.S.B.L. ne contractent en cette qualité aucune obligation personnelle relativement aux engagements de l'association ». De plus, comme nous l'avons dit, depuis la loi du 2 mai 2002, une A.S.B.L. ne peut être

⁷⁰ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 116.

⁷¹ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* p. 197.

⁷² N. THIRION, T. DELVAUX, A. FAYT, D. GOL, D. PASTEGGER, M. SIMONIS, *Droit de l'entreprise, op.cit.*, p. 195-196 ; M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* pp. 198-199.

⁷³ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* p. 197.

⁷⁴ N. THIRION, T. DELVAUX, A. FAYT, D. GOL, D. PASTEGGER, M. SIMONIS, *Droit de l'entreprise, op.cit.*, p. 195-196.

⁷⁵ D. PASTEGGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 47.

⁷⁶ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 141.

requalifiée en société et, par conséquent, le passif social ne pourrait pas être étendu aux membres de l'association⁷⁷. Nous allons toutefois exposer deux mécanismes du droit commun permettant de pallier à cette situation.

1. La responsabilité extracontractuelle

Si les membres ou les administrateurs de l'association violent l'article 1^{er} de la loi et les statuts de l'association, cela peut être constitutif d'une faute qui peut mettre en cause leur responsabilité extracontractuelle. La difficulté de ce mécanisme proviendra de la difficile réunion des trois conditions exigées pour mettre en œuvre l'article 1382 du Code civil⁷⁸.

Dans une affaire où des administrateurs d'une A.S.B.L. étaient personnellement poursuivis par l'administration fiscale pour le paiement d'une dette d'impôt, et où l'association avait été essentiellement conçue pour éluder celui-ci, le Tribunal de première instance d'Anvers⁷⁹ a décidé de requalifier l'A.S.B.L. en société (ce qui semble incorrect en soi en vertu de ce l'on vient de voir) et que les violations commises par les administrateurs étaient constitutives d'une faute en lien causal avec le préjudice subi par le fisc. Leur responsabilité pouvait donc être mise en cause sur base de l'article 1381 du Code civil.

2. L'abus de la personne morale

Lorsque des personnes constituent une association « en vue de limiter leur responsabilité et de disposer des biens sociaux comme de [leurs biens propres], l'association n'est qu'un prête-nom »⁸⁰. Dans ce cas, « les membres de l'association [...] pourraient être déchus du bénéfice de la personnalité juridique et de la division patrimoniale qui s'y attache »⁸¹, ce qui permettrait de les rendre responsables du passif social de l'A.S.B.L. qui pourrait être recouvré sur leur patrimoine propre.

La difficulté se trouvera ici dans la preuve que « l'association a servi de paravent à l'exercice déficitaire d'une activité commerciale au profit d'un ou plusieurs véritables maîtres de l'affaire, de laquelle est née une certaine confusion entre les patrimoines respectifs de ces derniers et de l'A.S.B.L. »⁸².

3. Efficacité de ces mécanismes

⁷⁷ D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 48.

⁷⁸ N. THIRION, T. DELVAUX, A. FAYT, D. GOL, D. PASTEGER, M. SIMONIS, *Droit de l'entreprise*, *op.cit.*, p. 197.

⁷⁹ Civ. Anvers, 22 mars 2010, *J.D.S.C.*, 2011, p. 19.

⁸⁰ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 117.

⁸¹ P. VAN OMMESLAGHE, X. DIEUX, « Examen de jurisprudence 1979-1990. Les sociétés commerciales », *op.cit.*, p. 588.

⁸² D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op.cit.*, p. 50.

Ces mécanismes semblent bien difficiles à faire passer d'un cadre doctrinal à un cadre pratique et, comme le relève D. Pasteger « même les liquidateurs, désignés à la suite de la dissolution judiciaire d'une A.S.B.L. irrégulière, décident souvent de ne pas poursuivre la responsabilité personnelle des anciens membres ou administrateurs » notamment en raison de la lourdeur de la charge de la preuve qui leur incombe⁸³.

Faudrait-il alors mettre en place des mécanismes particuliers, ou à tout le moins des facilités dans l'administration de la preuve, afin de « punir » en quelque sorte les membres ou les administrateurs d'une A.S.B.L. ? La question est ouverte mais, au vu des difficultés et controverses qui émaillent parfois la qualification d'A.S.B.L., on pourrait difficilement reprocher aux membres ou aux administrateurs de tomber du mauvais côté de la controverse.

5) *Le saut vers le droit de demain*

Le 6 décembre 2016, le ministre de la Justice Koen Geens a publié son projet de recodification de la législation de base baptisé « Le saut vers le droit de demain »⁸⁴. Ce projet part du constat qu'une modernisation des codes de base est nécessaire puisque, à ce jour, aucune réforme en profondeur du droit commun n'a été effectuée et, au contraire, des modifications ponctuelles ont affecté la lisibilité de ces législations « de base ».

Ce projet vise notamment à moderniser le droit des sociétés et des associations. Pour cela, il propose d'utiliser la possibilité de distribuer un bénéfice comme seul critère distinctif entre les sociétés et les associations⁸⁵. Dès lors, ces deux entités seraient autorisées à exercer des activités commerciales lucratives et seul le critère de distribution directe *ou indirecte* de bénéfices aux membres de l'entité serait valide⁸⁶. La référence aux actes civils et commerciaux serait, elle aussi, abandonnée.

A la lecture de ce point du projet, il semble donc que parmi les deux interdictions faites aux A.S.B.L. dans la loi du 27 juin 1921, celle de ne pas exercer une activité industrielle ou commerciale se voit définitivement disparaître. Quant à la condition de ne pas procurer un gain matériel à ses membres, elle se voit en quelque sorte modifiée.

Cette modification est importante dans la mesure où, comme nous l'avons vu, les A.S.B.L. peuvent actuellement octroyer un avantage *indirect* à leurs membres, ce qui est fondé sur la conception de bénéfice de 1921 et la non-intervention du législateur pour modifier la notion de « gain matériel ».

Or, le projet semble ici souhaiter l'interdiction directe *et indirecte* de distribution de dividendes par les associations. Si l'on comprend ce qu'est une distribution directe de dividendes (et que l'on comprend aisément pourquoi c'est interdit aux associations), une distribution *indirecte* paraît être une notion un peu plus floue.

⁸³ *Ibid.* p. 51.

⁸⁴ K. GEENS, *Le saut vers le droit de demain. Recodification de la législation de base*, Service public fédéral Justice, 2016 (disponible via <https://www.koengeens.be/fr/politique/hercodificatie>).

⁸⁵ *Ibid.* pp. 69-70.

⁸⁶ *Ibid.* p. 71.

Dans un rapport fait au nom de la commission de droit commercial et économique⁸⁷, on peut lire que par cette interdiction on vise, à titre d'exemples, « l'administrateur [qui] fait une transaction avec une ASBL à des conditions qui ne sont pas conformes aux comportements sur le marché, et qui reviennent à s'octroyer des moyens de cette association » ou encore le cas de « l'administrateur d'une ASBL, propriétaire d'un immeuble, qui le lui loue cinq fois plus cher que le prix du marché ». Il semble donc que le projet vise des situations « abusives » sous le couvert desquelles l'administrateur ou le membre d'une association tenterait de contourner l'interdiction directe de s'octroyer un dividende.

Il ne semble donc pas que les avantages indirects se voient, pour leur part, nécessairement interdits, à la condition qu'ils ne dissimulent pas une distribution de dividendes par l'association, ce qui devra se vérifier *in concreto*.

Un autre pan de ce projet consiste à transformer le tribunal de commerce en tribunal de l'entreprise. Une A.S.B.L. pourrait être citée devant le tribunal des entreprises alors que, aujourd'hui, « le tribunal de commerce est également compétent, mais uniquement lorsque le litige porte sur une activité économique d'une A.S.B.L. Il en résulte de l'insécurité juridique et des conflits de compétences inutiles et qui sont source de ralentissement »⁸⁸.

Il reste que, pour le moment, la publication du ministre de la Justice demeure un projet et que ce ne sont que de « grandes lignes » qui y sont exposées. L'avenir et les commentaires futurs de ce projet nous diront comment ces intentions se concrétiseront, mais nous ne pouvons qu'espérer qu'il mette un terme aux controverses qui hantent depuis longtemps le droit des A.S.B.L.

⁸⁷ Echange de vues avec le ministre de la Justice et des experts du Centre belge du droit des sociétés sur la modernisation du droit des sociétés. Rapport fait au nom de la commission de droit commercial et économique par M. F. DELPÉRÉE, *Doc. parl.*, Ch. Reprs., sess. ord., 2015-2016, n°54-1500/001, pp. 17-18.

⁸⁸ K. GEENS, *Le saut vers le droit de demain. Recodification de la législation de base*, Service public fédéral Justice, 2016, p. 63.

B.- QUEL IMPOT SUR LES REVENUS POUR UNE A.S.B.L. ?

Après avoir examiné le régime civil des associations sans but lucratif, nous allons maintenant analyser le régime fiscal auquel elle est soumise. La question principale sera de savoir si l'association est soumise à l'impôt des personnes morales (l'impôt « naturel » des A.S.B.L. sur base de l'article 220 du CIR92⁸⁹) ou bien à l'impôt des sociétés.

Pour trancher cette question, nous allons tout d'abord présenter les grands enjeux de la soumission à l'un ou l'autre impôt (1), avant de passer en revue les conditions de soumission à l'ISoc (2) et à l'IPM (3). Ensuite, dans une approche plus pratique, nous présenterons quelques décisions de jurisprudence et du service des décisions anticipées concernant les A.S.B.L. (4). Enfin, nous analyserons le nouvel article 179/1 du CIR92 qui prévoit un cas particulier de soumission à l'ISoc (5).

1) Enjeux de la question – Les revenus imposables

L'enjeu principal de la soumission à l'un ou l'autre impôt concerne essentiellement la base imposable, les taux d'imposition ainsi que l'imputation d'un éventuel précompte mobilier perçu.

a) A l'impôt des sociétés

En vertu de l'article 183 du CIR92, « les revenus soumis à l'impôt des sociétés [...] sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques ; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéfices ». Concrètement, et comme le souligne le commentaire administratif⁹⁰, les sociétés sont donc taxées sur les revenus des biens immobiliers, les revenus des biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers. Il faut toutefois préciser qu'une jurisprudence très bien établie estime que, pour l'application de l'ISoc, tous les revenus d'une société sont considérés comme des revenus professionnels (et ce quelque soit leur origine)⁹¹.

La base imposable à l'ISoc est donc « l'ensemble des revenus de la société après déduction des charges professionnelles qui sont considérées comme déductibles sur le plan fiscal »⁹², sur laquelle il s'appliquera en principe à un taux proportionnel de 33,99 p.c. en incluant la

⁸⁹ M. DAVAGLE, *Memento des A.S.B.L.* 2015, *op.cit.*, p. 931.

⁹⁰ Com. I.R. n°183/1.

⁹¹ Voy. Notamment Cass., 28 janvier 1969, *Pas.*, I, p. 489 ; Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, I, p. 899.

⁹² T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAI, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthémis, 2011, p. 102.

contribution complémentaire de crise (des taux réduits⁹³ sont prévus par l'article 215 du CIR92).

Enfin, sur le montant total de l'impôt dû, on imputera les éventuels précomptes mobiliers retenus⁹⁴.

b) A l'impôt des personnes morales

La différence majeure avec l'ISoc est que les entités assujetties à l'IPM ne sont pas imposées sur l'ensemble de leurs revenus nets, elles ne le sont que sur certains revenus limitativement énumérés par les articles 221 à 224 CIR92. A la lecture de ces articles, on remarque que les revenus imposables varient en fonction de la nature de la personne morale assujettie.

L'article 221 du CIR92 énumère en quelque sorte le tronc commun des revenus imposables à l'IPM ; l'article 222 du CIR92 cite les revenus qui ne sont imposables que dans le chef des personnes morales de l'article 220, 3° du CIR92, dont notamment les A.S.B.L. ; l'article 223 vise les revenus des entités de l'article 220, 2° et 3° du CIR92 (donc notamment les A.S.B.L. mais aussi les personnes morales inconditionnellement exclues de l'ISoc en vertu de l'article 180 du CIR92) ; enfin, l'article 224 du CIR92 vise notamment certaines⁹⁵ intercommunales⁹⁶.

Ces revenus seront ensuite soumis à une imposition distincte. On appliquera sur chacun d'eux un taux fixe, qui « ne varie ni en fonction du montant imposable, ni en fonction de l'existence d'autres revenus imposables ou non »⁹⁷. La contribution complémentaire de crise est également applicable à l'IPM en vertu de l'article 463*bis* du CIR92.

A l'inverse de l'ISoc, « la récupération éventuelle des précomptes mobiliers payés est exclue »⁹⁸.

Le régime de l'IPM est donc globalement plus favorable que celui réservé aux sociétés en raison des revenus limités qui constituent la base imposable sur laquelle il s'applique. Toutefois, il y a des cas dans lesquels la soumission à l'ISoc sera plus intéressante pour le contribuable. Il en va par exemple ainsi du régime des revenus définitivement taxés par lequel « 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

⁹³ De 24,25 p.c. sur la tranche de 0€ à 25.000€ ; de 31 p.c. sur la tranche de 25.000€ à 90.000€ ; de 34,5 p.c. sur la tranche de 90.000€ à 322.500€ (ces taux ne s'appliquent que si les revenus imposables n'excèdent pas 322.500€).

⁹⁴ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », in D. Gol et P T'kint (dir.), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP, n°135, Liège, Anthémis, 2012, p. 295.

⁹⁵ Voy. Com. I.R., n°224/2.

⁹⁶ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 103.

⁹⁷ *Ibid.* p. 104.

⁹⁸ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 295.

de dividendes »⁹⁹. Plus généralement, l'entité soumise à l'IPM ne bénéficiera, en toute logique, pas des avantages liés au régime de l'ISoc tel que la déduction pour investissement ou encore le régime de reportabilité des pertes¹⁰⁰.

2) Champ d'application de l'impôt des sociétés

Sur base de l'article 179 du CIR92, les sociétés résidentes sont assujetties à l'ISoc. Il faut aller consulter l'article 2, 5°, a) et b) du CIR92 pour savoir ce que recouvre cette notion. De cet article découlent plusieurs conditions, que nous allons maintenant passer brièvement en revue¹⁰¹, à remplir pour être une société assujettie à l'ISoc.

a) Une société régulièrement constituée

Selon le commentaire administratif, « il faut tout d'abord que la société, l'association, l'établissement ou l'organisme soit régulièrement constitué (en vertu du droit belge ou étranger) »¹⁰².

Si, en droit belge, une société est constituée en violation du Code des sociétés, celle-ci ne sera pas régulière et sera alors, fiscalement parlant, soumise au régime de l'article 29 CIR92 qui est applicable lorsque deux conditions sont réunies : d'une part la société ne doit « pas posséder une personnalité juridique distincte de celle de [ses] associés ou membres » et, d'autre part, elle doit « recueillir des revenus visés à l'art. 23, § 1er, 1° ou 2°, CIR92 92, [c'est-à-dire] exploiter une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou exercer une occupation lucrative »¹⁰³.

Si ces conditions sont remplies, la société irrégulièrement constituée sera fiscalement transparente, non-assujettie à l'ISoc ou à l'IPM, et « les bénéfices ou profits résultant de cette activité professionnelle [seront] répartis entre les associés ou membres et [constitueront] des bénéfices ou profits imposables pour ces derniers »¹⁰⁴.

Le commentaire administratif nous précise toutefois que « les termes "sociétés commerciales irrégulièrement constituées" ne visent que le cas où les irrégularités commises entraînent la nullité de la société commerciale pour méconnaissance de l'article 4 [des lois coordonnées sur

⁹⁹ M. DE WOLF, « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in P.-Y. POULET (dir.) *Liber Amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2004, p. 589.

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ Pour plus de détails voy. L. DEKLERCK, *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 10^e éd., Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 25 et s.

¹⁰² Com. I.R., n°179/6.

¹⁰³ Com. I.R., n°29/2.

¹⁰⁴ Com. I.R., n°29/1 ; H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non-marchand*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, p. 12

les sociétés commerciales]¹⁰⁵, qui détermine les actes qui doivent être dressés lors de la constitution d'une société commerciale »¹⁰⁶.

Rares seront donc les cas où nous serons face à une société irrégulièrement constituée au sens du commentaire administratif. En effet, seules les sociétés qui auraient l'indélicatesse de ne pas respecter les formes prescrites, à peine de nullité, pour la formation de leur acte constitutif seraient considérées comme irrégulièrement constituées et ne seraient donc pas assujetties à l'ISoc, alors les sociétés qui seraient nulles pour d'autres raisons y resteront soumises¹⁰⁷.

b) Une société qui possède la personnalité juridique

En la matière, « le droit fiscal s'aligne sur la qualification du droit des sociétés »¹⁰⁸. Il faut donc, que la société « ait été constituée dans des conditions telles qu'il lui soit reconnu [...] une personnalité juridique distincte de celle de ses actionnaires, associés ou membres »¹⁰⁹. Ont donc notamment, en droit belge, la personnalité juridique les sociétés commerciales qui ont choisi l'une des formes prévues à l'article 2, §2 et §3 du Code des sociétés, les sociétés civiles qui adoptent une forme commerciale et les A.S.B.L.

Si la société ou l'association ne possède pas la personnalité juridique, elle sera soumise au régime de l'article 29 du CIR92 que nous avons examiné ci-dessus (les revenus qu'elle percevra seront taxables dans le chef des membres, personnes morales ou personnes physiques, qui la composent)¹¹⁰. L'article 29 §2 du CIR92 énumère par ailleurs des associations qui sont censées être dépourvues de personnalité juridique, parmi lesquelles on retrouve notamment les sociétés commerciales irrégulièrement constituées.

c) Une société ayant son domicile fiscal en Belgique

Pour avoir son domicile fiscal en Belgique, la société doit avoir dans le pays « soit son siège social ou son principal établissement ; soit, lorsqu'il s'agit d'une société qui n'a pas à proprement parler de siège social ou de principal établissement, son siège de direction ou d'administration »¹¹¹.

Selon le commentaire administratif, « le siège social d'une société [...] constitue le plus souvent le principal établissement de cette société ; c'est là que se concentre la conduite des affaires sociales, que s'exercent en fait l'impulsion génératrice et le contrôle supérieur, que

¹⁰⁵ L'article 4 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales se situe aujourd'hui à l'article 66 du Code des sociétés.

¹⁰⁶ Com. I.R., n°29/5.

¹⁰⁷ *Ibid.*

¹⁰⁸ Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, *Guide de la déclaration à l'impôt des sociétés 2014*, Bruxelles, Kluwer, 2014, p. 19.

¹⁰⁹ Com. I.R., n°179/7.

¹¹⁰ Com. I.R., n°179/8.

¹¹¹ Com. I.R., n°179/21.

sont réunies habituellement les assemblées générales des actionnaires ou associés »¹¹². C'est donc le critère du « siège de direction effective » qui est déterminant pour la soumission de la société à l'ISoc.

La question du domicile fiscal « doit être déterminé[e] sur la base d'éléments de fait¹¹³, indépendamment des mentions statutaires »¹¹⁴. Ainsi, si le siège social indiqué dans les statuts n'est pas, en réalité, le siège de direction effective de la société, c'est à ce dernier que l'on se référera pour déterminer le domicile fiscal de la société¹¹⁵. Si, par exemple, les statuts d'une société indiquent que son siège social se situe à l'étranger mais que, *de facto*, l'essentiel de son activité et les décisions importantes qui ont un impact sur son fonctionnement se déroulent en Belgique, alors cette société sera soumise à l'ISoc en Belgique.

d) Une société qui n'est pas exclue du champ d'application

Cette condition énonce en soi une tautologie : pour être soumis à l'ISoc, il ne faut pas en être exclu. Elle fait référence aux exclusions contenues aux articles 180 et suivants du CIR92, exclusions qui sont toutefois récupérées pour être soumises à l'IPM. Nous reviendrons sur ces exclusions lors de l'examen du champ d'application de l'IPM.

e) Une société qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

Cette condition et les notions qu'elle sous-tend sont essentielles pour trancher en faveur de l'ISoc ou de l'IPM. En effet, si la société ou l'association « se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, elle sera assujettie à l'impôt des sociétés ; dans la négative, le régime de l'impôt des personnes morales lui sera applicable »¹¹⁶. Il convient donc de saisir les contours de ces notions.

1. Se livrer à une exploitation

Le CIR92 ne définit pas cette notion, il faut se tourner vers le commentaire administratif qui nous enseigne que par « se livrer à une exploitation » on entend : « exploiter une entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque, dont les bénéfices constitueraient des revenus professionnels soumis à l'IPP à ce titre, si cette exploitation était le fait d'une personne physique ou d'une société, ne possédant pas la personnalité juridique »¹¹⁷.

¹¹² Com. I.R., n°179/22.

¹¹³ Com. I.R., n°179/25.

¹¹⁴ L. DEKLERCK, *Manuel pratique d'impôt des sociétés, op.cit.*, p. 28.

¹¹⁵ Com. I.R., n°179/23.

¹¹⁶ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 300.

¹¹⁷ Com. I.R., n°179/10.

La Cour de cassation, dans un arrêt du 14 juin 1991, a dit qu'une exploitation « implique l'existence d'un ensemble de facteurs de production, d'un capital d'exploitation et d'un travail en vue de réaliser des bénéfices »¹¹⁸.

La notion d'exploitation revêt un caractère durable ce qui est mieux mis en exergue, selon X. Gérard, par la définition suivante : « une personne se livre à une exploitation lorsqu'elle exerce une activité à caractère durable destinée à mettre certains services ou biens à la disposition d'une clientèle, en vue d'en retirer un bénéfice »¹¹⁹.

Il faudra alors vérifier *in concreto* si l'entité « fonctionne avec un but économique, une organisation ou une stratégie, et qu'elle utilise des méthodes de gestion essentiellement fondées sur les notions de charges, de produits et de rentabilité »¹²⁰. Il est alors utile de procéder à une comparaison avec les méthodes utilisées par d'autres entités qui exercent la même activité.

2. *Se livrer à des opérations de caractère lucratif*

De nouveau en l'absence de définition légale, le commentaire administratif nous enseigne que cette notion couvre, d'une part, « les *occupations lucratives* au sens de l'article 27 du CIR92, c'est à dire les activités de nature professionnelle qui feraient naître des profits, imposables comme revenus professionnels si elles étaient exercées par une personne physique »¹²¹ et, d'autre part, « les *occupations lucratives mais sans but lucratif* caractérisées par une activité professionnelle permanente comportant : [1] la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une occupation, d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole et [2] la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales »¹²².

Remarquons également que cette condition « s'apprécie de fait, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper du caractère [...] des opérations dont découlent les bénéfices ou profits, ni de la manière dont ceux-ci sont recueillis »¹²³.

Encore faut-il déterminer ce qu'est une « occupation lucrative ». Elle peut être définie comme « un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle et qui a un caractère professionnels, c'est à dire qui sort du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé »¹²⁴, et ce « indépendamment de la question de savoir si elle poursuit ou non un but de lucre »¹²⁵.

¹¹⁸ Cass., 14 juin 1991, *F.J.F.*, 1991, p. 376.

¹¹⁹ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 44.

¹²⁰ *Ibid.* pp. 44-45.

¹²¹ *Ibid.*, p. 45.

¹²² *Ibid.* ; S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 301.

¹²³ Com. I.R., n° 179/13.

¹²⁴ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, pp. 45-46 ; Cass., 7 décembre 1973, *Pas.*, 1974, I, p. 378.

¹²⁵ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 301 ; Mons, 17 mai 1996, *F.J.F.*, 1996/200.

Il est donc nécessaire mais il suffit que la société exerce une activité professionnelle avec une certaine permanence et que cette activité soit productive de bénéfices ou de profits pour remplir la condition.

3. *En synthèse*

A partir du moment où l'entité qui nous fait face se livre effectivement à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif comme nous venons de l'examiner, celle-ci sera assujettie à l'ISoc. A l'inverse, si ce n'est pas le cas, elle sera soumise à l'IPM.

Ce critère paraît toutefois bien abrupt dans la mesure où « il pourrait [...] paraître injuste qu'une entité se livrant à des opérations de caractère lucratif soit assujettie à l'impôt des sociétés alors que ces opérations étaient posées afin de se procurer des revenus suffisants pour la promotion de son but désintéressé »¹²⁶, ce qui pourrait tout à fait être le cas d'une A.S.B.L. Nous allons toutefois voir, lors de l'examen du champ d'application de l'IPM, que le législateur a prévu une forme de « sortie de secours » pour ce type de situation.

3) *Champ d'application de l'impôt des personnes morales*

Le régime de l'IPM est dérogatoire au régime de l'ISoc. En effet, « toute société, association ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est assujetti à l'impôt des personnes morales pour autant qu'il soit un résident [belge] »¹²⁷. Il faut donc remplir, *mutatis mutandis*, les trois premières conditions de soumission à l'ISoc que nous examinées ci-dessus et auxquelles nous renvoyons.

L'article 220 du CIR92 soumet trois groupes de contribuables à l'IPM. Parmi ceux-ci, nous allons tout d'abord examiner ceux qui tombent dans le champ d'application exclusif de l'IPM (car exclus inconditionnellement de l'ISoc). Ensuite, nous examinerons ceux qui sont susceptibles de tomber soit dans l'IPM soit dans l'ISoc et, pour trancher en faveur de l'un ou de l'autre, trois questions doivent être successivement examinées¹²⁸.

¹²⁶ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 49.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 39.

¹²⁸ *Ibid.*, pp. 35-36.

a) Champ d'application réservé exclusivement à l'impôt des personnes morales¹²⁹

1. Personnes morales de droit public, établissements culturels publics, polders et wateringues

Ce premier groupe de personnes est visé par l'article 220, 1° du CIR92. On y trouve « l'Etat, des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations, des fédérations de communes, des communes, des CPAS, des CPAS intercommunaux ainsi que des établissements culturels publics »¹³⁰.

2. Personnes morales exclues inconditionnellement de l'impôt des sociétés

L'article 180 du CIR92 liste les sociétés non-assujetties à l'ISoc et qui sont récupérées par l'article 220, 2° du CIR92 pour être soumises à l'IPM¹³¹. Ce deuxième groupe de contribuables tombe donc, par combinaison de ces deux dispositions, dans le champ d'application exclusif de l'IPM.

b) Champ d'application dichotomique : impôt des personnes morales ou impôt des sociétés

L'article 220, 3° (à lire en combinaison avec l'article 179) du CIR92 nous dit que sont assujetties à l'IPM « les 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* ».

Comme nous l'avons mentionné, trois questions doivent être examinées pour savoir à quel impôt la personne morale sera soumise¹³².

1. L'entité se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?

¹²⁹ S. GARROY, « L'impôt des personnes morales : un impôt méconnu à (re)découvrir. Actualité, champ d'application et enjeux », *Bulletin juridique & social*, 2015, n°540, pp. 7-8.

¹³⁰ Com. I.R., n°220/2, on y trouve également une liste des établissements culturels visés.

¹³¹ Com. I.R., n°180/1.

¹³² R. FORESTINI, V. PIERARD, « L'assujettissement des ASBL à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés : quels sont les critères déterminants ? », *Comptabilité et fiscalité pratique*, 2015, n°8, p. 267.

Nous avons déjà examiné ces notions lors de l'examen des conditions de soumission à l'ISoc. Pour rappel, « une entité qui ne se livre ni à une exploitation ni à des opérations de caractère lucratif sera assujettie naturellement à l'impôt des personnes morales [alors qu'] une entité qui se livre à une exploitation est [...] assujettie à l'impôt des sociétés »¹³³, et ce indépendamment de la question de savoir si l'entité poursuit ou non un but de lucre.

Nous avons toutefois expliqué que le législateur avait prévu une solution pour les entités qui souhaitent exercer ce genre d'activités tout en poursuivant un but désintéressé. Cette solution est prévue à l'article 182 du CIR92 qui fait l'objet de la seconde question.

2. L'entité exerce-t-elle des opérations de caractère lucratif autorisées ?

L'article 182 du CIR92 prévoit une fiction juridique en vertu de laquelle certaines opérations de caractère lucratif perdront ce caractère lorsqu'elles sont réalisées par une entité qui ne poursuit pas un but de lucre et qui remplit les conditions inscrites dans l'article¹³⁴.

Quatre catégories d'opérations sont dites « autorisées » par cet article : les opérations isolées ou exceptionnelles (1°), le placement des fonds récoltés dans l'exercice de la mission statutaire (2°), les opérations constituant une activité qui ne comporte qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles (3°) et les opérations constituant une activité qui ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales (3°).

a. Les opérations isolées ou exceptionnelles

Par opérations isolées ou exceptionnelles, il faut entendre « les opérations dont la répétition n'est pas suffisamment fréquente pour qu'elles constituent une occupation »¹³⁵. C'est par exemple le cas de l'organisation de *fancy-fairs* ou de spectacles dans les écoles¹³⁶.

Le commentaire administratif précise que ce caractère non répétitif et non fréquent des opérations doit s'apprécier par période imposable et n'empêche pas la soumission à l'ISoc si ces opérations sont l'accessoire d'une véritable occupation lucrative¹³⁷.

Remarquons toutefois que l'organisation d'un seul événement par an n'est pas nécessairement un événement isolé. Dans un arrêt du 14 janvier 2011, la Cour de cassation a eu à connaître d'une A.S.B.L. qui organisait une seule fois par an des courses de chevaux accompagnées de paris. Elle a estimé que « si une association ou [une] société a pour objectif principal l'organisation d'un seul événement annuel et si elle prépare cet événement sur une longue période, cet événement ne peut pas être considéré comme étant une opération isolée ou exceptionnelle »¹³⁸. Il faut donc être prudent si l'activité mise en place, bien que ne se

¹³³ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 49.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 61.

¹³⁵ Com. I.R., n°182/2.

¹³⁶ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 62.

¹³⁷ Com. I.R., n°182/2.

¹³⁸ Cass., 14 janvier 2011, *Pas*, 2011, I, pp. 180-184.

déroulant qu'une fois l'an, demande une longue période de préparation, car cela pourrait témoigner d'une activité qui n'est pas exceptionnelle.

S. Garroy s'interroge toutefois sur la nécessité d'introduire une telle exception dans la mesure où « la simple constatation qu'une des deux conditions d'imposabilité à l'impôt des sociétés fait défaut » aurait suffi à exclure la personne morale du champ d'application de l'ISoc¹³⁹. X. Gérard doute aussi de l'utilité de cette exception puisque « les hypothèses [qui y sont visées] sont couvertes par l'article 182, 3° du CIR92 »¹⁴⁰.

b. Placement des fonds récoltés dans l'exercice de la mission statutaire

On vise ici « les opérations de placements mobiliers ou immobiliers qui seraient censées faire partie de la gestion normale d'un patrimoine privé si elles étaient effectuées par des personnes physiques ou des associations, [...], ne possédant pas la personnalité juridique »¹⁴¹.

Qu'en est-il si la personne morale effectue des placements en dehors de sa mission statutaire ? Une lecture stricte de l'article semble l'exclure du bénéfice de l'article 182, 2° mais l'entité pourrait toutefois être rattrapée par l'article 182, 3° si les conditions sont remplies.

Cette disposition n'appelle pas plus de commentaires pour nos propos, elle présente « surtout un intérêt particulier pour les fonds de pensions établis sous la forme d'une A.S.B.L., bien que la disposition soit formulée de manière générale »¹⁴².

c. Opérations constituant une activité qui ne comporte qu'accessoirement des opérations industrielles ou commerciales ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

Pour ces opérations, le commentaire administratif relève tout d'abord que « lorsqu'il est établi qu'une ASBL ou une autre personne morale ne poursuivant pas un but lucratif exploite une [activité professionnelle permanente, qui est productive de bénéfices ou de profits], ou poursuit réellement un but de lucre, l'art. 182, 3°, CIR92, ne doit pas être pris en considération étant donné que, dans ce cas, l'ISoc. Est [...] applicable »¹⁴³.

H. Louveaux relève que l'utilisation de la conjonction « ou » pourrait laisser supposer une alternative (dès lors, « n'entraînent pas l'assujettissement à l'impôt des sociétés l'activité qui ne comporte qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles et [aussi] l'activité qui ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales »¹⁴⁴). L'administration ne suit pas ce raisonnement et exige que les deux conditions soient

¹³⁹ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 309.

¹⁴⁰ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 63.

¹⁴¹ Com. I.R., n°182/4.

¹⁴² T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 63.

¹⁴³ Com. I.R., n°182/5.

¹⁴⁴ H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 18.

cumulativement remplies pour pouvoir bénéficier de l'exclusion de l'article 182, 3° du CIR92¹⁴⁵.

Nous ne sommes pas d'accord avec cette lecture que l'administration fait de l'article 182, 3° du CIR92. L'utilisation de la conjonction « ou » démontre bien l'intention du législateur de mettre en évidence une alternative à la disposition des personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif : elles peuvent exercer des opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles *ou bien* des opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales. L'interprétation stricte du droit fiscal ne permet pas, selon nous, d'y voir une exigence de cumul des conditions.

La doctrine est en tout cas divisée sur la question. Certains prônent que la conjonction indique clairement une alternative¹⁴⁶ alors que d'autres¹⁴⁷, se fondant sur les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976, estiment qu'il faut se rallier à la lecture de l'administration.

(i) Les activités ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles

Le caractère accessoire des opérations s'apprécie « au vu de l'ensemble de l'activité sociale désintéressée de la personne morale en cause »¹⁴⁸. Cette appréciation, qui se fait *in casu*, en tenant compte des caractéristiques propres à chaque cas particulier, peut s'effectuer à l'aide de plusieurs critères.

Le commentaire administratif nous propose d'utiliser un critère qualitatif (ou de corrélation) et un critère quantitatif.

(a) Le critère qualitatif (ou de corrélation)

Ce critère est utilisé « dans les cas où l'activité est un corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée, c'est-à-dire quand cette dernière est rendue impossible sans l'exercice de l'activité en question »¹⁴⁹. L'activité qui met en œuvre des opérations industrielles, commerciales ou agricoles découle nécessairement de l'activité désintéressée que poursuit la personne morale, les deux vont, en quelque sorte, de pair.

Le commentaire administratif illustre l'utilisation de ce critère par le cas des congrégations religieuses dont on peut considérer comme corollaire logique et indispensable à leur activité principale désintéressée (la contemplation d'un culte) « la vente d'objets religieux, l'édition de

¹⁴⁵ Com. I.R., n°182/9.

¹⁴⁶ T. AFSCHRIFT, « Les A.S.B.L. exerçant une activité économique et le droit fiscal », *op.cit.*, pp. 450-451 ; T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, pp. 67-68.

¹⁴⁷ S. VAN CROMBRUGGE, « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van v.z.w.'s ? », in B. PEETERS (éd.), *Recht zonder omwegen – Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gand, Larcier, 1999, n°13.

¹⁴⁸ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 311.

¹⁴⁹ Com. I.R., n°182/13.

livres et périodiques, la prédication, l'organisation de retraites et l'exploitation de maisons de retraite »¹⁵⁰.

(b) Le critère quantitatif

Ce second critère consiste à considérer que l'activité est accessoire « à la condition de n'absorber que la partie la moins importante des moyens humains ou matériels de l'A.S.B.L. »¹⁵¹. Pour appliquer ce critère, le commentaire administratif suggère de prendre en considération le nombre de personnes occupées et l'importance des moyens matériels mis en œuvre pour l'activité¹⁵². Le commentaire suggère ensuite de procéder à une comparaison entre les moyens affectés à l'activité professionnelle et ceux affectés à l'activité désintéressée¹⁵³.

La personne morale en cause chutera dans le champ d'application de l'Isoc si, après comparaison, on constate que les moyens mis en œuvre dans l'activité professionnelle sont plus importants que ceux mis en œuvre pour l'activité désintéressée.

Une A.S.B.L. qui s'occupait de la formation de médecin mais dont les employés se livraient, pour l'essentiel, à des opérations commerciales comme la vente d'ouvrages médicaux a ainsi été assujettie à l'ISoc¹⁵⁴.

(c) Autres critères

Le commentaire administratif laisse la porte ouverte à l'utilisation d'autres critères pour déterminer le caractère accessoire des opérations¹⁵⁵.

Certaines décisions de jurisprudence font référence à un critère relatif à l'objet statutaire. C'est ce que fait la Cour d'appel d'Anvers face à une A.S.B.L. qui avait pour but d'encourager le sport équestre et qui, en même temps, exerçait plusieurs activités commerciales (exploitation d'une cafétéria, location de chevaux, ...). La Cour a jugé que, puisque les statuts indiquent que l'association peut exercer des activités commerciales accessoires à son activité principale désintéressée, elle devait être assujettie à l'impôt des personnes morales¹⁵⁶.

Un autre critère, qui repose également sur les statuts, consiste à regarder l'affectation des revenus à l'objet désintéressé. La Cour d'appel de Bruxelles a, sur base de ce critère, jugé qu'une A.S.B.L. qui effectuait des activités cliniques mais qui exploitait aussi une pharmacie était assujettie à l'IPM pour autant qu'elle consacre tous les revenus qui en proviennent à la réalisation de son objet social (désintéressé)¹⁵⁷.

Enfin, on constate aussi le recours à un critère relatif à l'affectation de l'avoir social en cas de répartition. La Cour d'Appel d'Anvers a estimé qu'une A.S.B.L. qui prévoit dans ses statuts

¹⁵⁰ Com. I.R., n°182/18.

¹⁵¹ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 311.

¹⁵² Com. I.R., n°182/14.

¹⁵³ Com. I.R., n°182/15 et 182/16.

¹⁵⁴ Liège, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n°96/64.

¹⁵⁵ Com. I.R., n°182/16.

¹⁵⁶ Anvers, 9 janvier 1995, *Courr. fisc.*, 1995, p. 259.

¹⁵⁷ Bruxelles, 14 Février 1992, *Courr. fisc.*, 1992, p. 241.

que les avoirs restants seront affectés à une œuvre désintéressée proche de l'association en question peut être assujettie à l'IPM car cela démontre son caractère non lucratif¹⁵⁸.

Nous conseillons toutefois une grande prudence dans l'utilisation de ces critères car ceux-ci reposent sur une motivation « sociale, morale voire politique qui tend à justifier l'assujettissement à l'[IPM] de certaines entités sans but lucratif »¹⁵⁹, qui varie en fonction des sensibilités de chacun...

(ii) Les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

Par ces méthodes, il faut entendre, selon le commentaire administratif, « celles qui, dans un secteur déterminé, sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales de ce secteur »¹⁶⁰.

Il faut alors effectuer une comparaison avec les « professionnels » du secteur, en tenant notamment compte de « la façon dont est faite la publicité ; les méthodes de vente et de distribution utilisées ; la nature des revenus obtenus ; la nature de la clientèle, ... »¹⁶¹. Il faudra effectuer une analyse *in globo* de ces différents critères, sans qu'un seul d'entre eux ne soit déterminant.

3. L'entité est-elle active dans un « domaine privilégié » ?

Dans une volonté de privilégier certains secteurs poursuivant un intérêt général¹⁶², le législateur a prévu à l'article 181 du CIR92 des domaines privilégiés « dans lesquels les ASBL et autres personnes morales *qui ne poursuivent pas un but lucratif* peuvent se livrer, à titre exclusif ou principal, à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sans pour autant être assujetties à l'ISoc »¹⁶³.

Il y aura donc assujettissement à l'IPM si « l'exploitation ou les opérations de caractère lucratif [sont] exercées, à titre exclusif ou principal, dans un ou plusieurs des domaines privilégiés »¹⁶⁴. Partant, selon X. Gérard, « une entité qui se livre à une exploitation pourrait maintenir son assujettissement à l'impôt des personnes morales pour autant que cette exploitation ait pour objet exclusif ou principal l'un des domaines privilégiés »¹⁶⁵.

Ce point de vue n'est toutefois pas partagé par T. Afschrift et M. Daube pour qui cela « implique que les associations actives dans ces domaines d'activités d'intérêt général ne

¹⁵⁸ Anvers, 25 novembre 1991 *F.J.F.*, 1992, p. 102.

¹⁵⁹ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 81.

¹⁶⁰ Com. I.R., n°182/8.

¹⁶¹ H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 20 ; Com. I.R., n°182/9.

¹⁶² Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord.1975-1976, 879, N. 1, p. 16, n°42.

¹⁶³ Com. I.R., n°181/1.

¹⁶⁴ Com. I.R. n°181/3.

¹⁶⁵ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 53.

pourront exercer une activité de type commercial qu'autant que ces dernières restent accessoires »¹⁶⁶. Nous pensons toutefois que cette opinion irait à l'encontre de la volonté du législateur de privilégier les personnes morales visées par l'article 181 du CIR92.

Concernant les personnes visées à l'article 181, 1°, 2°, 4°, 5°, afin de vérifier si l'entité exerce effectivement ses activités à titre exclusif ou principal dans le cadre du domaine privilégié, le commentaire administratif indique qu'il faut tenir compte d'un rapport¹⁶⁷ et, « dès qu'il apparaît que la plus grosse partie des ressources brutes de l'ASBL (ou autre personne morale ne poursuivant pas un but lucratif) concernée provient des opérations lucratives [...], l'ISoc. est d'application »¹⁶⁸.

Pour ce qui est des personnes visées à l'article 181, 3°, 6°, 7°, la seule obtention par eux de l'agrément suffit pour qu'ils ne soient pas soumis à l'impôt des sociétés¹⁶⁹.

4) Application aux A.S.B.L.

A priori, à la lecture de l'article 220 et 179 du CIR92, l'impôt des personnes morales est l'impôt auquel les associations sans but lucratif devraient être soumises. Il reste que, dans certains cas, l'association pourra tomber dans le champ d'application de l'ISoc.

Le débat se cristallisera le plus souvent autour de l'activité déployée par l'A.S.B.L. afin de l'aider à poursuivre son but désintéressé (ce qu'elle peut faire sous certaines conditions selon la conception que nous avons retenue de l'A.S.B.L. lorsque nous avons étudié son régime civil). En effet, l'une des conditions d'assujettissement à l'ISoc nécessite que l'entité se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Si l'A.S.B.L. remplit cette condition, elle sera alors assujettie à l'ISoc, assujettissement auquel elle pourra éventuellement échapper grâce aux articles 180 et suivants du CIR92.

L'application de ces articles n'est toutefois pas toujours chose aisée et fait apparaître certaines difficultés que nous avons déjà relevées précédemment. Nous allons passer en revue quelques décisions de jurisprudence et quelques décisions du service des décisions anticipées qui concernent plus spécifiquement les A.S.B.L. afin d'illustrer nos propos.

a) Illustrations jurisprudentielles

Un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers concerne une A.S.B.L. agréée en qualité de service de tarification (art. 181, 3°) mais qui pose toutefois des faits contraires à son objet statutaire (elle

¹⁶⁶ T. AFSCHRIFT, M. DAUBE, « La fiscalité des associations sans but lucratif, des associations internationales sans but lucratif et des fondations après la loi du 2 mai 2002 », in *La réforme du droit des a.s.b.l. et fondations – La loi du 2 mai 2002*, Bruxelles, Jeune barreau de Bruxelles, 2003, pp. 213-214.

¹⁶⁷ Com. I.R., n°181/4.

¹⁶⁸ Com. I.R., n°181/5.

¹⁶⁹ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 306 ; Com. I.R., n°181/8.

fournit un avantage matériel à ses membres via l'achat et l'entretien de voiture). La Cour, après avoir admis que l'association entre bien dans le champ d'application de l'article 181, 3°, estime que la simple violation de ses statuts par l'A.S.B.L. n'entraîne pas automatiquement sa soumission à l'ISoc. Par conséquent, elle reste soumise à l'IPM¹⁷⁰.

La Cour semble faire une lecture stricte de l'article 181 : quand bien même l'association poserait des actes qui sont clairement contraires à son objet statutaire (ce qui fait par ailleurs d'elle une A.S.B.L. faussement utilisée), elle reste soumise à l'impôt des personnes morales. C'est plus probablement vers des sanctions civiles qu'il faudra se tourner pour « punir » les actes contraires aux statuts de l'A.S.B.L.

Une A.S.B.L. avait été agréée comme service d'aide aux familles et personnes âgées et bénéficiait donc de l'article 181, 6° du CIR92. Toutefois, elle avait créé une nouvelle activité d'aide ménagère qui était rémunérée par des titres-services ce qui sort du cadre de l'agrément d'une part, mais est aussi lucrative d'autre part. Le tribunal relève également que l'association ne peut pas bénéficier de l'article 182, 3° car il n'est pas démontré que son activité de titres-services n'est qu'accessoire par rapport à son activité d'aide. Elle doit dès lors être soumise au régime de l'ISoc¹⁷¹.

Le tribunal de Mons raisonne ici en deux temps : il constate tout d'abord que l'association ne peut plus se prévaloir du bénéfice de l'article 181 puisqu'elle sort du cadre de son agrément et, ensuite, il constate que l'article 182 ne peut pas non plus « sauver » l'A.S.B.L. puisqu'elle ne parvient pas à démontrer que son activité est accessoire par rapport à son activité désintéressée.

L'A.S.B.L. « Magasin du monde » vend des produits commerciaux via des points de vente ouverts à heures fixes. Après avoir constaté que l'activité exercée par l'association ne comporte qu'accessoirement des opérations commerciales, la Cour d'appel de Bruxelles a admis que ces ventes étaient le corollaire nécessaire des activités (principales) désintéressées de l'A.S.B.L. qui doit dès lors être soumise à l'IPM.

Il s'agit ici d'une application du critère qualitatif (ou de corrélation) que nous avons déjà exposé. Le raisonnement du tribunal semble conforme à l'esprit du commentaire administratif : les activités exercées (notamment la vente de produits provenant du Tiers Monde) peuvent être considérées comme le corollaire nécessaire à l'objectif désintéressé de l'association (favoriser le développement durable et minimiser l'impact environnemental du commerce).

Une A.S.B.L. proposait aux toxicomanes de réaliser des travaux physiques divers au titre de thérapie contre leur dépendance. Le fisc considérait, sur base du critère quantitatif, que l'association devait être soumise à l'impôt des sociétés en raison de l'importance des investissements qu'elle avait réalisés. La Cour d'appel de Liège n'a pas suivi ce raisonnement et a estimé que le fisc ne tenait pas compte des réalités du cadre thérapeutique¹⁷².

¹⁷⁰ Anvers, 13 novembre 2012, *F.J.F.*, °2013/226.

¹⁷¹ Civ. Mons, 2 janvier 2013, *Fiscalnet*.

¹⁷² Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, 1996/148.

La Cour écarte ici le critère quantitatif au profit du critère qualitatif. Elle semble en effet considéré que, malgré une utilisation quantitativement importante de moyens par l'association, il faut tenir compte de la nécessité de l'utilisation de ces moyens pour pouvoir mettre en œuvre le but désintéressé de l'A.S.B.L. Cette décision est à approuver dans la mesure où elle écarte une analyse purement chiffrée pour y préférer une analyse qui tient compte de la situation concrète de l'association.

Une A.S.B.L. enseigne l'équitation et exploite une cafétéria qui est accessible aux membres comme aux tiers, qui dégage la moitié des recettes de l'association et qui utilise des méthodes commerciales. La Cour d'appel de Liège va toutefois décider que l'A.S.B.L. remplit le critère qualitatif et reconnaît ainsi le caractère accessoire de l'exploitation. L'A.S.B.L. est donc soumise à l'IPM¹⁷³. Dans une autre affaire, une A.S.B.L. avait pour but de promouvoir les activités cyclistes et exploitait également une taverne. La Cour va admettre que l'association doit être soumise à l'ISoc car elle ne prouve pas que tous ses bénéficiaires étaient affectés à la réalisation du but désintéressé¹⁷⁴.

Dans le premier arrêt, la Cour utilise une interprétation très souple du critère qualitatif pour assujettir l'association à l'IPM. En effet, le commentaire administratif précise bien que l'activité doit être « un corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée ». Le lien entre l'exploitation d'une cafétéria (ouverte aux tiers) et la pratique de sport équestre semble relativement ténu. Dans le second arrêt, la Cour utilise le critère de l'affectation des bénéficiaires (qui trouve sa source dans une certaine jurisprudence) pour juger que l'A.S.B.L. doit être soumise à l'ISoc. Nous nous demandons pourquoi, dans le second arrêt, la cour n'a pas également fait une application souple du critère qualitatif afin de soumettre l'association à l'IPM (alors que le tribunal de première instance avait reconnu que les activités cyclistes étaient facilitées par l'existence d'un lieu de réunion). Cette différence dans l'utilisation des critères est peut-être justifiée par la différence, en termes de taille et de moyen, entre l'exploitation d'une cafétéria et d'une taverne.

La jurisprudence, spécialement concernant l'application de l'article 182 du CIR92, demeure incertaine et variable. Si de grandes lignes peuvent être dégagées, « l'analyse des faits doit être circonscrite et doit tenir compte du fait que les interprétations sont parfois fonction des sensibilités »¹⁷⁵. Nous ne pouvons dès lors qu'être d'accord avec X.Gérard lorsqu'il recommande à l'entité qui souhaite effectuer des opérations industrielles, commerciales ou agricoles, de s'assurer qu'elles soient bien accessoires à son activité¹⁷⁶.

L'appréciation du caractère accessoire doit se faire, selon nous, de préférence en ayant recours aux deux critères proposés par l'administration qui sont également utilisés en jurisprudence (avec peut-être une préférence marquée pour le critère de corrélation). Les autres critères que nous avons évoqués, uniquement présents en jurisprudence mais non écartés par le commentaire administratif, peuvent également être utilisés mais il est peut-être plus prudent de les « combiner » avec les critères administratifs. Dans tous les cas, une approche globale et

¹⁷³ Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n°99/258.

¹⁷⁴ Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n°2006/72.

¹⁷⁵ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 320.

¹⁷⁶ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 89.

concrète de la situation de l'association sans but lucratif et de l'activité qu'elle déploie dans la poursuite de son but désintéressé est nécessaire.

b) Décisions du service des décisions anticipées

Afin de dissiper tout malentendu, le contribuable peut introduire une demande auprès du service des décisions anticipées sur l'opération qu'il compte effectuer. Nous pointons ici quelques décisions qui concernent les A.S.B.L.

Une demande introduite au SDA cherchait à savoir si le solde créditeur d'une activité organisée par une A.S.B.L. pour soutenir son but désintéressé était soumis ou non à l'ISoc. Le SDA va souligner que l'activité de l'association est conforme à l'objectif pour lequel elle a été créée et qu'elle peut être considérée comme une opération isolée ou exceptionnelle (article 182 du CIR92). Il est aussi relevé que l'association a été créée pour une durée indéterminée mais que, en cas de dissolution, l'actif net restant sera transféré à une ou plusieurs associations qui poursuivent un but désintéressé proche de l'A.S.B.L. en cause. Le SDA en conclut que le solde positif de l'activité n'entraîne pas la soumission de l'association à l'impôt des sociétés¹⁷⁷.

Dans une autre demande, une association, qui exerçait dans un domaine privilégié, souhaitait acquérir des actions d'une société commerciale qui possédait un bien immobilier dont l'A.S.B.L. voulait faire usage pour son but désintéressé. Le SDA souligne que l'activité ne subira pas de changement suite à l'opération projetée par l'association et qu'elle ne fonctionnera pas non plus comme une entreprise le ferait dans le secteur où elle développe son activité (en l'occurrence le secteur du logement). Dès lors, le SDA considère que l'acquisition d'actions de la société commerciale ne fait pas tomber l'A.S.B.L. dans le champ d'application de l'ISoc¹⁷⁸.

Une autre demande visait à savoir si, d'une part, la plus-value dégagée à l'occasion de la cession de l'activité commerciale non lucrative de l'A.S.B.L. et, d'autre part, si la cession de l'activité commerciale par l'A.S.B.L., remettait ou non en cause son assujettissement à l'IPM. Le SDA va décider que l'assiette de l'IPM ne prévoit pas de taxer les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de leurs activités par les entités soumises à cet impôt. Quant à la question de savoir si, suite à cette opération, l'entité sera soumise à l'ISoc, le SDA relève notamment que le produit généré par la cession sera consacré au but désintéressé de l'association et que l'opération est accessoire par rapport à l'ensemble des activités de l'A.S.B.L. Il n'y a, dès lors, pas lieu de la soumettre à l'ISoc¹⁷⁹.

Une décision concerne une A.S.B.L. constituée en vue de soutenir la recherche scientifique qui souhaitait attribuer des bourses d'études à certains étudiants venant de pays défavorisés. L'association souhaitait savoir si elle était effectivement soumise à l'IPM et si les bourses d'études seraient imposables ou non dans le chef des étudiants. Le SDA décide que, au vu de

¹⁷⁷ Décision anticipée n°900.208, 8 décembre 2009.

¹⁷⁸ Décision anticipée n°900.381, 1 décembre 2009.

¹⁷⁹ Décision anticipée n°2010.407, 14 décembre 2010.

l'activité statutaire de l'association et au vu que l'ensemble de ses revenus seront utilisés pour la réalisation du but désintéressé, l'A.S.B.L. sera bien soumise à l'IPM. Concernant les bourses d'études, il est établi qu'elles visent à fournir une aide financière sans laquelle certains étudiants ne pourraient effectuer leurs recherches et qu'elles sont limitées à 6 mois maximum. Par conséquent, la relation entre l'A.S.B.L. et les étudiants ne peut être considérée comme une relation de travail ou de paiement pour des services fournis, il n'y a donc pas lieu à taxation de la bourse dans le chef des étudiants¹⁸⁰.

Dans une décision du 21 janvier 2014, une A.S.B.L. souhaitait savoir si, en tant que responsable de la centralisation de flux financiers et de trafic de données, elle était effectivement soumise à l'IPM. La SDA va constater, après examen des activités de l'association, qu'elle reste soumise à l'IPM puisqu'elle n'est pas capable de dégager des bénéfices ou profits pour elle-même ou pour ses membres. Dès lors, et si l'A.S.B.L. demeure bien dans les activités qu'elle a décrites dans sa demande, elle sera soumise à l'IPM¹⁸¹.

Il semble donc qu'une analyse globale de l'association motive les décisions du SDA. Il tient en effet compte de la conformité de l'opération qui lui est soumise au but désintéressé qui sous-tend l'association. Dans le même ordre d'idée, une importance particulière est accordée à l'affectation des revenus que l'A.S.B.L. retire de l'opération qu'elle envisage ou encore de l'affectation de l'avoir social à sa dissolution (ce qui est par ailleurs un critère que nous avons rencontré lors de l'analyse de l'article 182, 3° du CIR92).

L'idée très générale qui ressort de ces décisions est que plus l'association consacre de ses moyens à la poursuite de son but désintéressé, plus l'opération qu'elle envisage et qu'elle soumet au SDA ne la fera pas tomber dans l'impôt des sociétés. Il est alors sécurisant, pour une association qui souhaite effectuer une opération « risquée » (dans le sens où celle-ci pourrait la faire sortir du champ d'application de l'IPM en raison de son ampleur) de s'inspirer des grandes lignes présentes dans ces décisions.

5) Le nouvel article 179/1 du Code des impôts sur les revenus

Le nouvel article 179/1 du CIR92 prévoit un cas d'assujettissement des A.S.B.L. à l'impôt des sociétés en lien avec le *Tax Shelter*.

Le *Tax Shelter* est un incitant fiscal ayant pour but d'encourager la production d'œuvres audiovisuelles et cinématographiques, en fournissant à la personne qui investit dans de telles œuvres une déduction fiscale¹⁸².

En bref, une convention-cadre est conclue entre un investisseur et une société de production agréée par laquelle le premier s'engage à verser une somme à la seconde « en vue de financer des dépenses de production et d'exploitation de l'œuvre ; le producteur s'engage à affecter

¹⁸⁰ Décision anticipée n°2011.317, 13 septembre 2011.

¹⁸¹ Décision anticipée n°2013.560, 21 janvier 2014.

¹⁸² Pour plus de détails sur cet incitant fiscal, voy. P. DELLA FAILLE, *Le régime du tax shelter. Aspects de droit civil, fiscal, comptable et financier*, Bruxelles, Larcier, 2015.

cette somme à de telles dépenses afin d'obtenir une attestation Tax Shelter », cette attestation étant nécessaire pour obtenir la déduction fiscale définitive¹⁸³. Elle sera délivrée par le SPF finance, après vérification de plusieurs conditions, à la demande de la société de production lorsque l'œuvre est terminée.

Le législateur a étendu ce régime avantageux aux arts de la scène, répondant ainsi à une demande du milieu dans lequel les producteurs sont souvent des A.S.B.L. (nouvel article 194ter/1 du CIR92) Ce sont les « sociétés de production » qui peuvent bénéficier de cet incitatif, ce qui « n'exclut [...] pas les ASBL puisqu'elle vise toute société résidente et que, pour l'application des impôts sur les revenus, une société résidente inclut toute personne morale pourvu qu'elle soit soumise à l'impôt des sociétés »¹⁸⁴ (art. 194ter, §1, 2°). Raison pour laquelle le nouvel article 179/1 prévoit une nouvelle cause d'assujettissement à l'ISoc pour les A.S.B.L.

Ce nouvel article prévoit que « *sans préjudice de l'application de l'article 182*, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales visées à l'article 220, qui sont agréées en qualité de société de production éligible ou d'intermédiaire éligible tels que visés aux articles 194ter et 194ter/1, sont assujetties à l'impôt des sociétés *pour l'exercice d'imposition lié à une période imposable au cours de laquelle elles ont conclu une convention-cadre* en application de l'article 194ter ou 194ter/1 ainsi que pour les trois exercices d'imposition suivants ».

Une A.S.B.L. pourrait donc se voir assujettie à l'ISoc (et ce pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle la convention est conclue, mais aussi pour les trois exercices qui suivent). Cette soumission à l'ISoc se fait toutefois sans préjudice de l'article 182 du CIR92. Cela pourrait vouloir dire que si une A.S.B.L. est en principe soumise à l'ISoc sur base du nouvel article 179/1 du CIR92, elle pourrait tout de même y échapper en retombant sur l'article 182 que nous avons examiné précédemment. S. Garroy relève toutefois que cela n'est pas l'intention du législateur puisque le ministre des Finances a annoncé que la disposition allait être reformulée.

La référence à l'article 182 du CIR92 est d'autant plus étrange que l'article 181, 7° soumet à l'IPM les A.S.B.L. « qui sont agréées pour recevoir des libéralités pour lesquelles le donateur peut bénéficier d'une réduction d'impôt parmi lesquelles l'on retrouve les institutions culturelles »¹⁸⁵, c'est-à-dire les institutions visées par le *Tax Shelter*...

En outre, concernant la transition de l'IPM à l'ISoc¹⁸⁶, le même auteur souligne qu'il ne faut pas perdre de vue que l'assujettissement à l'impôt sur les revenus en Belgique est en principe uniforme ce qui « signifie concrètement que si, par le biais de l'article 179/1, une ASBL doit être assujettie à l'ISoc, elle le sera pour l'ensemble de ses activités »¹⁸⁷, ce qui pourrait être fâcheux puisque, nous l'avons vu, les bases imposables de ces impôts sont bien différentes...

¹⁸³ S. GARROY, « Les ASBL et le Tax Shelter : un cadeau empoisonné ? », in *ASBL Actualités*, Bruxelles, Edipro, Février 2017, p. 7.

¹⁸⁴ B. MALVAUX, E.-G. LANG, *Extension du Tax Shelter aux arts de la scène*, OECCBB, Point de Plume, Mars-Avril 2017, pp. 1-4.

¹⁸⁵ S. GARROY, « Les ASBL et le Tax Shelter : un cadeau empoisonné ? », *op.cit.*, pp. 9-10.

¹⁸⁶ Pour laquelle nous attendons une circulaire administrative qui devrait en préciser les modalités.

¹⁸⁷ S. GARROY, « Les ASBL et le Tax Shelter : un cadeau empoisonné ? », *op.cit.*, p. 10.

Ce nouveau régime de l'article 179/1 n'est donc pas nécessairement avantageux pour les associations sans but lucratif¹⁸⁸.

¹⁸⁸ *Ibid.*, p. 11.

II.- CONSÉQUENCES FISCALES DU PASSAGE DE L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES A L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Dans cette seconde partie, nous allons examiner le passage, pour une A.S.B.L., du régime de l'impôt des personnes morales au régime de l'impôt des sociétés. Nous allons tout d'abord exposer la problématique générale qui entoure cette transition (A) pour ensuite nous concentrer sur son impact sur la procédure (B) et sur la base imposable de l'entité (C). Nous nous intéresserons également au régime de transition prévu à l'égard des intercommunales qui pourrait être une source d'inspiration pour faire face à certaines problématiques (D). Enfin, nous effectuerons une synthèse de la problématique (E).

A.- INTRODUCTION – EXPOSE DE LA PROBLEMATIQUE

Nous avons, dans la première partie, procédé à une analyse en deux temps. Tout d'abord, nous nous sommes attardés sur les conditions requises pour être considéré comme une A.S.B.L. au sens de la loi du 27 juin 1921 (nous avons alors marqué notre préférence, dans les controverses, pour l'opinion défendue par M. Coipel). Ensuite, nous avons passé en revue les conditions qu'une association doit remplir pour bénéficier du régime, *a priori* plus favorable, de l'IPM, impôt auquel elle est assujettie en quelque sorte naturellement.

Qu'advient-il toutefois si nous faisons face à une A.S.B.L. qui a indiqué dans ses statuts qu'elle recherchait un enrichissement pour ses membres (nous parlons dans ce cas d'A.S.B.L. *faussetment qualifiée*) ou lorsque, en modifiant ou en étendant ses activités, elle viole ses statuts (nous parlons dans ce cas d'A.S.B.L. *faussetment utilisée*) ?

La simple violation de la loi ou des statuts suffit-elle à soumettre cette association à l'ISoc ? Une décision de jurisprudence, que nous avons déjà examinée¹⁸⁹, estime que la simple violation des statuts ne suffit pas à faire tomber une A.S.B.L. dans le champ d'application de l'ISoc. Une décision du tribunal civil de Mons juge, par contre, que le simple fait pour l'association de chercher à procurer un gain matériel à ses membres suffit à soumettre l'A.S.B.L. à l'ISoc¹⁹⁰.

Selon nous, après avoir constaté, sur le plan *civil*, que l'A.S.B.L. est faussetment qualifiée ou faussetment utilisée, on ne peut en conclure qu'elle doit, sur le plan fiscal, automatiquement être soumise à l'ISoc. Pour en arriver à cette conclusion, il faudra d'abord passer en revue les conditions d'assujettissement à l'un et à l'autre impôt que nous avons examinées précédemment. Lors de cet examen, il faudra avoir une attention particulière à l'exploitation ou aux opérations de caractère lucratif que l'A.S.B.L. exerce, ainsi qu'aux éventuelles « portes de secours » des articles 180 et suivants du CIR92 dont elle pourrait bénéficier.

¹⁸⁹ Pour une illustration voy. Anvers, 13 novembre 2012, *F.J.F.*, n°2013/226, examiné *supra*.

¹⁹⁰ Civ. Mons, 7 mai 2003, *Cour. fisc.*, n°2003/473.

Si, *in fine*, sur le plan *fiscal* il s'avère que l'A.S.B.L. doit être soumise à l'ISoc et non plus à l'IPM, la transition de l'un à l'autre impôt soulève différentes questions auxquelles nous allons nous intéresser.

B.- QUESTIONS DE PROCEDURE

1) *Problématique et enjeux*

L'article 305 du CIR92 oblige les personnes soumises à l'IPM à rentrer chaque année une déclaration à l'administration fiscale. Si une A.S.B.L., se considérant comme soumise à l'IPM, rentre une déclaration à cet impôt, mais que l'administration considère, à l'inverse, que l'association doit être soumise à l'ISoc, deux solutions sont possibles.

D'une part, on pourrait considérer que la déclaration rentrée par l'A.S.B.L. à l'IPM est rentrée dans les temps et les formes requises, c'est alors à la procédure de rectification que l'administration devra recourir pour soumettre l'association à l'ISoc (article 346 du CIR92). D'autre part, on pourrait considérer que la déclaration n'est pas rentrée dans les temps et les formes requises puisque l'A.S.B.L. n'a pas fait de déclaration à l'ISoc, c'est alors la procédure de taxation d'office qui pourrait être utilisée par l'administration (article 351 du CIR92)¹⁹¹.

Le recours à l'une ou l'autre de ces procédures n'est pas sans conséquence. En effet, la procédure de rectification implique que la déclaration du contribuable est régulière, mais l'administration considère qu'elle n'est pas exacte, ce qu'elle doit prouver puisque la déclaration du contribuable bénéficie d'une présomption d'exactitude¹⁹². A l'inverse, la procédure de taxation d'office peut (c'est une faculté dont l'administration dispose et non une obligation¹⁹³) être utilisée par l'administration en cas de déclaration irrégulière, l'administration établit alors elle-même ce qui est imposable et c'est au contribuable d'en apporter la preuve contraire¹⁹⁴.

2) *Controverse*

La question était de savoir si, en remettant une déclaration de soumission au mauvais impôt, l'A.S.B.L. remet une déclaration irrégulière qui justifie le recours à la procédure de taxation d'office.

¹⁹¹ H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 44.

¹⁹² S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 321.

¹⁹³ L'administration y recourt toutefois systématiquement dans certains cas voy. Com. I.R., n°351/2.

¹⁹⁴ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 321.

En réponse à une question qui lui était posée, le ministre des Finances a répondu que « le dépôt, par une a.s.b.l., d'une déclaration à l'[IPM] ne dispense pas celle-ci de l'obligation de souscrire dans les délais une déclaration à l'[ISoc], lorsqu'elle est assujettie à ce dernier impôt »¹⁹⁵. L'administration a repris cet avis et a ajouté une tolérance dans son commentaire administratif : « lorsque l'examen d'une [déclaration à l'IPM] fait apparaître qu'une personne morale déterminée n'est pas imposable à l'IPM mais à l'ISoc, le dossier complet de cette personne morale est transmis au contrôle des sociétés compétent. Si ce dernier conclut ou présume que, dans le chef de la personne morale visée, l'ISoc. doit être établi suivant le droit commun, il expédie immédiatement une [déclaration à l'ISoc] »¹⁹⁶.

La jurisprudence, de son côté, semblait pencher en faveur de la procédure de taxation d'office. Il a été jugé que « l'absence de déclaration à l'impôt des sociétés signifie [...] que la procédure d'imposition d'office n'est plus simplement facultative mais est au contraire obligatoire »¹⁹⁷. A partir du moment où l'A.S.B.L. n'a pas rentré de déclaration à l'ISoc (parce qu'elle a cru, à tort selon le fisc, devoir en rentrer une à l'IPM), alors le recours à la procédure de taxation d'office est justifié. Il a également été jugé que l'administration n'abusait pas de son droit en recourant à la procédure de taxation d'office¹⁹⁸. Enfin, la Cour d'appel de Mons avait également rappelé que la procédure de rectification « n'est concevable qu'à l'égard d'éléments mentionnés par le contribuable dans une déclaration régulière »¹⁹⁹ et que, s'il n'y a pas eu de déclaration à l'ISoc, le seul moyen dont dispose l'administration est la procédure de taxation d'office²⁰⁰.

A l'opposé, un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles estimait, en se fondant sur la *ratio legis* de l'article 351 du CIR92, que la préférence devait être donnée à la procédure de rectification²⁰¹. La Cour a estimé en effet que « l'administration devait passer par la procédure de rectification puisque cette dernière s'applique lorsque l'administration estime que l'A.S.B.L. contribuable a introduit par erreur une déclaration à l'impôt des personnes morales plutôt qu'à l'impôt des sociétés »²⁰².

Notons toutefois que l'administration fiscale pratiquait « une politique de porte ouverte pour [...] donner un avis quant à l'assujettissement de la personne morale », ce qui poussait les associations contribuables à s'adresser à l'administration afin d'éviter tout contentieux²⁰³.

La Cour de cassation est toutefois intervenue dans le débat par un arrêt du 27 septembre 2012 dans lequel elle a estimé, à contre-courant de la jurisprudence majoritaire, qu'« en vertu de l'article 346 du [CIR92], l'administration fiscale peut rectifier [...] les revenus et les autres éléments que le contribuable a mentionnés dans une déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévus aux articles 307 à 311 de ce code. [...] Cet article 346 s'applique

¹⁹⁵ Questions et réponses, Ch. repr., sess. ord., Bulletin n°157 (24 février 2003), question n°557 de P. LANO, 11 janvier 2001, p. 20233.

¹⁹⁶ Com. I.R., n°307/23.

¹⁹⁷ Civ. Mons, 30 janvier 2002, *T.F.R.*, 2002, n°230, pp. 1016-1022.

¹⁹⁸ Mons, 9 septembre 2009, *Fiscologue*, n°1224, 29 octobre 2010, p. 13.

¹⁹⁹ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 324.

²⁰⁰ Mons, 9 septembre 2010, *Fiscologue*, n°1224, 29 octobre 2010, pp. 13-14.

²⁰¹ Bruxelles, 16 juin 2011, *F.J.F.*, n°2013/53.

²⁰² S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 325.

²⁰³ *Ibid.* p. 326.

dans tous les cas où [...] le contribuable a remis à l'administration des contributions directes une déclaration respectant lesdites conditions de forme et de délais. Du seul fait qu'étant assujetti à l'un des impôts sur les revenus visés à l'article 305, le contribuable a renvoyé à tort à l'administration une déclaration destinée aux assujettis à l'un des autres impôts visés par celui-ci, *il ne peut se déduire que cette déclaration ne respecte pas ces conditions de forme et de délais* »²⁰⁴.

Il découle de cet arrêt qu'« une déclaration fiscale à l'un des quatre impôts sur les revenus, alors que l'administration fiscale estime que le contribuable relève de l'un des trois autres, ne rend pas cette déclaration irrégulière en soi. Ce n'est qu'en présence d'une carence formelle ou d'une remise tardive que la taxation d'office retrouvera ses droits »²⁰⁵. Il est donc maintenant clairement établi que la procédure à suivre si l'administration entend soumettre à l'ISoc un contribuable qui était, jusque là, assujetti à l'IPM est la procédure de rectification.

Cette position de la Cour de cassation est à saluer. En effet, la « lourdeur » d'une procédure de taxation d'office n'est, à notre avis, pas justifiée envers un contribuable qui a, en définitive, bien respecté son obligation de déclaration mais dont l'administration estime qu'il est assujetti à un autre impôt, spécialement quand on connaît les difficultés d'appréciation de certaines conditions de soumission à l'IPM/ISoc.

3) Conséquences sur les délais d'imposition

Si la déclaration est régulière, l'administration dispose 18 mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour enrôler l'impôt (article 359 du CIR92). Le fisc a toutefois un délai extraordinaire de trois ans dans les cas prévus à l'article 354 du CIR92, parmi lesquels figure l'absence de déclaration (ce à quoi est assimilée une déclaration irrégulière).

Comme, depuis l'arrêt de Cassation que nous venons d'examiner, il n'est plus permis de considérer qu'une déclaration faite à l'IPM, alors que l'administration estime que le contribuable est soumis à l'ISoc, équivaut à une déclaration irrégulière, le fisc ne pourra plus prétendre au délai extraordinaire d'imposition (sauf à rencontrer l'un des autres cas prévus par l'article 354 du CIR92)²⁰⁶.

C.- IMPACT SUR LA BASE IMPOSABLE

Si, au bout de la procédure de rectification, l'entité qui était soumise à l'IPM est finalement soumise à l'ISoc, cela va impacter la base imposable de l'entité concernée. Nous allons en examiner quelques éléments.

²⁰⁴ Cass., 27 septembre 2012, (via www.juridat.be).

²⁰⁵ S. GARROY, D. DARTE, *L'impôt des personnes morales*, Limal, Anthémis, 2014, p. 61.

²⁰⁶ *Ibid.* p. 65.

1) *Le régime de l'actif net*

En principe, un contribuable soumis à l'IPM « qui dispose d'un résultat positif en fin d'exercice n'est pas autorisé, de par sa nature, à distribuer ce résultat à ses membres ou des tiers. Ce résultat positif sera réservé aux fins d'une réaffectation ultérieure en fonction de son objet social désintéressé »²⁰⁷. Ce résultat reporté ne sera imposé à l'IPM que dans la mesure où il contient des éléments qui tombent dans l'assiette de taxation à cet impôt en vertu des articles 221 et suivants du CIR92.

A l'inverse, si ce résultat est soumis à l'ISoc, il sera taxé puisque « tout ce que recueille une société, en dehors de son capital social réellement libéré constitue un profit de son activité professionnelle et, après déduction éventuelle des charges, un bénéfice social imposable en principe »²⁰⁸.

Quel régime subit alors ce résultat lors de la transition de l'un à l'autre de ces impôts ? L'administration avait apporté une ébauche de réponse dans une circulaire du 19 septembre 1977 dans laquelle elle indiquait que « les actifs et passifs de l'association [...] doivent être considérés comme apportés au premier jour de la période imposable pour laquelle cette association ou ce groupement est soumis à l'impôt des sociétés suivant le droit commun et ce pour une valeur à fixer avec le contribuable »²⁰⁹. Cela supposait donc une discussion entre le contribuable concerné et l'administration.

L'association réalise donc un apport, selon le droit commun, à elle-même de ses actifs et passifs pour déterminer son bilan d'ouverture. Comme le souligne X. Gérard, cela entraîne toutefois nombre de questions auxquelles l'administration n'apporte guère de réponse (la plus-value réalisée lors de l'apport peut-elle bénéficier de l'article 46 du CIR92 afin d'être immunisée ? Que deviennent les réserves antérieurement constituées ?)²¹⁰.

Lors d'une question parlementaire posée au ministre des Finances²¹¹, O. Chastel estimait que « l'actif net de l'A.S.B.L. constitué durant son assujettissement à l'[IPM] morale ne pourrait être imposé à l'[ISoc] en application de l'article 183 du CIR92 lors de sa transition vers l'[ISoc] »²¹². Pour en arriver à cette conclusion, O. Chastel partait du principe que tous les revenus d'une société sont des revenus professionnels et qu'une association soumise à l'IPM ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (ou dans le respect de l'article 182). Or, l'exercice d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif implique qu'une activité professionnelle soit exercée. Dès lors, « une entité assujettie à

²⁰⁷ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 121.

²⁰⁸ H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non marchand*, *op.cit.*, p. 48.

²⁰⁹ Cir. Ci.D. 19/292.822 du 19 septembre 1977, *Bull. contr.*, n°556, p. 2089, n°72 et s.

²¹⁰ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 122.

²¹¹ Questions et réponses, Ch. repr., sess. ord., Bulletin n°114, question n°1043 de O. CHASTEL, pp. 21922-21925 ; voy. N. DIEPVENS, « De groei van de economische activiteiten in een VZW : onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *T.F.R.*, 2013, p. 382 ; P. RENS, M. DOORNAERT, « Overgang van rechtspersonen – naar vennootschapsbelasting : overzicht van toepasselijke regels », *A.F.T.*, 2011, p. 9

²¹² T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 122-123.

l'[IPM] ne se livre par conséquent pas à une activité professionnelle »²¹³ et « une a.s.b.l. assujettie à l'impôt des personnes morales ne peut recueillir de revenus professionnels puisqu'elle ne peut se livrer à une activité professionnelle »²¹⁴.

Bien que n'adhérant pas aux arguments, le ministre des Finances confirme toutefois cette position en considérant que « les bénéfices résultant des opérations réalisées par une ASBL, pendant son assujettissement à l'[IPM] constituent des réserves taxées au 1^{er} jour de la période imposable pour laquelle l'ASBL en question est assujettie à l'impôt des sociétés pour la première fois »²¹⁵.

De plus, le ministre étend ce régime aux provisions pour risques et charges existantes et constituées pendant les périodes imposables de l'assujettissement à l'[IPM] ce qui reste dans la même logique puisque « la dotation aux provisions pour risques et charges ne constituait pas, sous le régime de l'[IPM], une charge fiscalement déductible puisqu'elle n'était liée à aucune activité professionnelle »²¹⁶, sa reprise ou son utilisation à l'ISoc ne pourra donc pas constituer un revenu professionnel imposable.

Le régime de l'actif net (et des provisions pour risques et charges) lors de la transition de l'IPM à l'ISoc est donc qu'ils « seront considérés comme taxés dans le bilan d'ouverture de l'exercice au cours duquel l'association est soumise à l'[ISoc]. En d'autres mots, les profits réalisés par le passé sous le régime de l'[IPM] ne subiront jamais l'[ISoc] »²¹⁷. Enfin, notons que les actifs (ainsi que les passifs) sont comptabilisés dans le bilan d'ouverte, après la transition à l'ISoc, à leur valeur du marché et non à leur valeur comptable précédente (ce qui peut s'établir en discussion avec le contribuable)²¹⁸.

2) *Le régime des pertes reportées*

Qu'advient-il si l'entité qui opère la transition de l'IPM à l'ISoc n'est pas en bénéfice mais en perte ? La position administrative sur la question est que « les pertes encourues pendant l'assujettissement à l'[IPM] ne peuvent être déduites de la base imposable à l'[ISoc] »²¹⁹.

Dans un jugement rendu par le tribunal de Mons le 7 mai 2003²²⁰, une A.S.B.L. avait pour objet l'organisation et la gestion de « home » destiné à l'hébergement et aux soins de

²¹³ *Ibid.*

²¹⁴ *Ibid.* p. 122.

²¹⁵ Questions et réponses, Ch. repr., sess. ord., Bulletin n°114, question n°1043 de O. Chastel, pp. 21924.

²¹⁶ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 123.

²¹⁷ R. HENDRICÉ, X. GÉRARD, « Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés : un mode d'emploi pour les a.s.b.l. », *Act. fisc.*, 2006, liv. 24, p. 8. ; voy également H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non marchand*, *op.cit.*, p. 52.

²¹⁸ N. DIEPVENS, « De groei van de economische activiteiten in een VZW : onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *op.cit.*, p. 381.

²¹⁹ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 123 ; voy également R. HENDRICÉ, X. GÉRARD, « Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés : un mode d'emploi pour les a.s.b.l. », *op.cit.*, p. 3 ; Cir. Ci.D. 19/292.822 du 19 septembre 1977, *Bull. contr.*, n°556, p. 2089, n°73.

personnes âgées. Cette association avait cédé plusieurs actifs et passifs à un docteur en raison de travaux d'agrandissement qui devaient être effectués sur le bâtiment destiné à héberger les résidents et elle avait également vendu l'un de ses autres bâtiments. L'administration va estimer que cette A.S.B.L., qui avait jusque là rentré des déclarations à l'IPM et qui était en perte, devait être assujettie à l'impôt des sociétés.

Le tribunal va suivre l'administration et admettre que l'A.S.B.L. doit être assujettie à l'ISoc, mais, concernant la détermination de la base imposable, le tribunal va estimer que la position du ministre des Finances n'est pas valide. En effet, selon le tribunal la « position administrative est incorrecte si la perte comptable est causée par des frais ayant un caractère professionnel [...] se rapportant aux opérations lucratives autorisées par l'article 182 du [CIR92] ou aux opérations non lucratives entrant dans le cadre de l'activité sociale de l'association ». La position de l'administration est par contre correcte si la perte est causée par la déduction de certaines charges professionnelles qui sont totalement ou partiellement rejetées sur base des articles 53 et suivant du CIR92.

Critiquant ce jugement, X. Gérard estime que le raisonnement du tribunal fait impasse du fait qu'une personne morale assujettie à l'IPM n'a pas d'activité professionnelle et ne peut, par conséquent, pas subir de perte causée par des frais qui ont un caractère professionnel pendant l'assujettissement à cet impôt. Dès lors, « elle ne serait pas en droit de réclamer la déduction des pertes comptables antérieures sur les revenus futurs réalisés sous le régime de l'[ISoc] »²²¹. D. Deschrijver estime également que les pertes antérieures ne peuvent pas être reportées lors de la transition de l'IPM à l'ISoc car aucune disposition législative ne le permet et que cela heurte le principe de l'annualité de l'impôt²²².

Ce refus de la reportabilité des pertes semble, selon nous, plus cohérent compte tenu de position prise par le ministre des Finances sur le régime de l'actif net²²³.

3) *Les subsides en capital*

En vertu de l'article 362 du CIR92, les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles bénéficient d'un régime de faveur en ce qu'il prévoit un régime de taxation échelonné des subsides²²⁴. A l'inverse, les subsides en capital qui ne sont pas reçus par des pouvoirs publics ne tombent pas sous ce régime favorable.

²²⁰ Civ. Mons, 7 mai 2003, *J.L.M.B.*, 2004/29, pp. 1289-1299.

²²¹ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 124; R. HENDRICÉ, X. GÉRARD, « Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés : un mode d'emploi pour les a.s.b.l. », *op.cit.*, p. 3.

²²² D. DESCHRIJVER, « VZW's, private stichtingen en stichtingen van openbaar nut », in *Fiscaliteit van de liefdadigheid. Belasting, vrijgevigheid en vrijwilligheid*, Gent, Larcier, 2003, p. 325.

²²³ La doctrine et la jurisprudence demeurent toutefois quelque peu divisées sur le sujet, voy. N. DIEPVEN, « De groei van de economische activiteiten in een VZW : onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *op.cit.*, p. 384-385.

²²⁴ Com. I.R., n°362/3.

Lors de la transition de l'IPM à l'ISoc, N. Diepvens suggère de se référer à la circulaire du 19 septembre 1977 qui considère que « les subsides d'investissement sont en principe imposables pour la période imposable au cours de laquelle ils sont attribués »²²⁵ et qu'il n'est donc pas nécessaire d'imposer de nouveau à l'ISoc les subsides reçus par l'A.S.B.L.

Cela semble de nouveau cohérent avec les régimes que nous venons de voir concernant les pertes et l'actif net.

4) Impact sur la cotisation distincte sur commissions secrètes

En vertu de l'article 219 du CIR92, une cotisation distincte de 103 p.c. (en comptant les cotisations complémentaires de crise) est due sur certaines dépenses (visée à l'article 57 du CIR92), les avantages de toute nature (non justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif), les bénéfices dissimulés (qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société) et certains avantages financiers. Cette cotisation spéciale est applicable tant à l'ISoc qu'à l'IPM²²⁶.

Cette cotisation est ramenée à 51,5 p.c. (en comptant les cotisations complémentaires de crise) si le contribuable démontre que le bénéficiaire des dépenses ou avantages est une personne morale ou si les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à celui au cours duquel les bénéfices sont réalisés, pour autant que le contribuable n'ait pas encore été informé par écrit d'actes d'administration ou d'instruction spécifiques en cours (article 219, alinéa 2 et 4)²²⁷.

La cotisation distincte n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305, CIR92, ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire. Si les montants ne sont pas compris dans une déclaration, la cotisation ne sera pas d'application si le bénéficiaire est identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (article 219, alinéa 6 et 7).

Les bénéfices dissimulés couvrent « les bénéfices constatés par l'administration qui ne sont pas compris dans le résultat comptable de la société et qui, en conséquence, ne se retrouvent pas au nombre des éléments du patrimoine de cette dernière »²²⁸. Auparavant, le fisc devait supporter la charge de la preuve de ces bénéfices dissimulés, mais ce n'est plus le cas depuis une intervention législative du 4 mai 1999 qui « a étendu le champ de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés qui ne retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine »²²⁹.

Comme le souligne H. Louveaux, « cette disposition étendant l'assiette de la cotisation spéciale ne paraît pas applicable aux a.s.b.l. » puisque « les textes frappant de la cotisation

²²⁵ N. DIEPVENS, « De groei van de economische activiteiten in een VZW : onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *op.cit.*, p. 383.

²²⁶ H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 87.

²²⁷ Com. I.R., n°219/13 et n°219/14.

²²⁸ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 334.

²²⁹ *Ibid.*

spéciale les bénéficiaires dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine n'ont été repris que dans les dispositions relatives à l'[ISoc] et à l'impôt des non-résidents »²³⁰.

En ce qui nous concerne, si une A.S.B.L. exerce une activité de caractère lucratif et est, au terme d'une procédure de rectification, soumise à l'ISoc, elle pourrait très bien subir l'application d'une cotisation distincte sur commissions secrètes²³¹. C'est donc un élément sur lequel il faudra attirer l'attention du contribuable au terme d'une transition IPM/ISoc.

5) Impact sur la perception du précompte mobilier

Le prélèvement du précompte mobilier est généralement effectué par une retenue à la source. L'article 261 du CIR92 liste « les cas de prélèvement du [précompte mobilier] à la source, au niveau du débiteur des revenus ou au stade de tout intermédiaire établi en Belgique qui intervient dans le paiement de revenus d'origine étrangère qui n'ont pas encore fait l'objet d'une retenue dudit précompte par un précédent intermédiaire »²³².

Cette retenue a un caractère obligatoire²³³ pour autant que les revenus mobiliers concernés ne soient pas exonérés de précompte mobilier ou qu'il ne puisse être renoncé à la perception dudit précompte en fonction de la qualité du bénéficiaire et du respect de certaines conditions²³⁴.

L'article 262 du CIR92 prévoit des dérogations à l'article 261 en ce qu'il établit des cas où le précompte est dû par le bénéficiaire du revenu mobilier si certaines conditions sont remplies, et notamment lorsque le contribuable est soumis à l'IPM.

Le passage de l'IPM à l'ISoc fait sortir le contribuable des exceptions prévues à l'article 262 du CIR92 et le soumet à l'article 261 : le précompte mobilier sera donc perçu par une retenue à la source au terme de la transition de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés²³⁵.

D.- REGIME DE TRANSITION PREVU PAR LA LOI

Comme le relève N. Diepvens, aucun régime légal général n'est prévu pour le passage de l'IPM à l'ISoc, raison pour laquelle il faut se tourner vers divers articles du code et des

²³⁰ H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non-marchand*, *op.cit.*, p. 89.

²³¹ S. GARROY, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op.cit.*, p. 343.

²³² Com. I.R., n°261/11.

²³³ Com. I.R., n°261/13.

²³⁴ S. GARROY, D. DARTE, *L'impôt des personnes morales*, *op.cit.*, p. 69.

²³⁵ *Ibid.*

circulaires²³⁶. Toutefois, la loi prévoit parfois des règles pour effectuer plus sereinement la transition entre les deux impôts, et c'est notamment ce qu'elle a fait pour la transition opérée en matière d'intercommunales. Nous allons examiner ce régime coulé dans la loi qui, bien que n'ayant pas vocation à s'appliquer aux A.S.B.L., pourrait peut-être un jour servir de source d'inspiration.

1) La loi-programme du 19 décembre 2014

Avant la loi-programme de 2014, les intercommunales étaient inconditionnellement exonérées de l'ISoc et étaient soumises à l'IPM, sans devoir établir qu'elles ne se livraient pas à une exploitation ou des opérations de caractère lucratif. La Cour constitutionnelle²³⁷, devant qui une régie communale autonome se plaignait d'une violation des articles 10 et 11 de la Constitution, y a toutefois vu une discrimination « en ce que les intercommunales et les structures de coopération intercommunales chargées de la gestion du réseau de distribution d'électricité sont toujours exonérées de l'ISoc et assujetties à l'IPM alors que les régies communales autonomes [...] qui accomplissent la même mission d'intérêt communal sont assujetties à l'ISoc »²³⁸.

Face à ce constat d'inconstitutionnalité, mais également poussé par la volonté de créer une concurrence loyale entre le secteur privé et le secteur public, le législateur a choisi de soumettre par principe les intercommunales à l'ISoc (en abrogeant l'article 180, 1^o du CIR92 qui prévoyait l'exclusion inconditionnelle des intercommunales), tout en laissant la porte ouverte à un assujettissement à l'IPM « si [les intercommunales] ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif »²³⁹.

Afin de faciliter la transition d'un impôt à l'autre, la loi a prévu, en son article 26, certaines dispositions qui sont, pour l'essentiel, inspirées de celles utilisées lors du passage de l'IPM à l'ISoc pour La Poste²⁴⁰.

Il est prévu que « les bénéfiques antérieurement réservés, les plus-values de réévaluation et les provisions pour risques et charges²⁴¹ comptabilisés par l'intercommunale avant son assujettissement à l'ISoc sont considérés comme des bénéfiques réservés exonérés »²⁴², à condition de respecter l'article 190 du CIR92. Les pertes antérieures à l'assujettissement à l'ISoc ne peuvent par contre pas être déduites (article 26, 7^o de la loi).

²³⁶ N. DIEPVENS, « De groei van de economische activiteiten in een VZW : onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *op.cit.*, p. 369.

²³⁷ C.C., 17 juillet 2014, n^o114/2014.

²³⁸ Y. DEWAEL, « Actualités 2014 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique. Edition 2015*, Limal, Anthémis, 2015, p. 109.

²³⁹ *Ibid.* p. 110 ; voy. également M. DE MUNTER, « Intercommunales : quant s'applique l'IPM encore ? », *Fisc.*, n^o1460, 22 janvier 2016, pp. 8-11.

²⁴⁰ Art. 154 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

²⁴¹ Ces frais peuvent en outre être déduits après l'assujettissement à l'ISoc si les conditions de l'article 49 sont réunies.

²⁴² Y. DEWAEL, « Actualités 2014 en matière d'impôt des sociétés », *op.cit.*, p. 111.

2) *La loi-programme du 10 août 2015*

Après avoir abrogé l'article 180, 1^o afin de soumettre les intercommunales à l'ISoc, le gouvernement a fait machine arrière concernant deux secteurs d'activités : celui des soins de santé et celui de l'aide à certaines personnes en difficulté (les handicapés, les victimes de guerre, les personnes âgées, les mineurs protégés et les indigents). Pour ces secteurs, « la modification permet d'éviter une nouvelle concurrence fiscale non justifiée entre le secteur privé et le secteur public, dans la mesure où les intercommunales ont adopté, pour des raisons non fiscales, la forme d'une société commerciale au lieu de celle d'une association sans but lucratif, la forme juridique n'ayant pas d'incidence dans le régime d'exemption inconditionnelle antérieur à la loi-programme du 19 décembre 2014 »²⁴³.

Le régime de transition de l'IPM à l'ISoc qui avait été prévu dans la loi-programme du 19 décembre 2014 subit lui aussi des modifications en raison des critiques qui lui avaient été adressées.

A présent, « les bénéfices antérieurement réservés, incorporés ou non au capital, et les provisions pour risques et charges²⁴⁴ qui sont comptabilisés par l'intercommunale dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale est assujettie à l'ISoc sont considérés comme des réserves déjà taxées »²⁴⁵. Il est en outre précisé que « par bénéfices antérieurement réservés, il y a lieu de comprendre la réserve légale, les réserves indisponibles et les réserves disponibles, ainsi que le bénéfice reporté qui, si l'intercommunale avait toujours été assujettie à l'ISoc, auraient été considérés comme des réserves déjà taxées »²⁴⁶.

Les plus-values de réévaluation et les subsides en capital comptabilisés avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale est soumise à l'ISoc ne sont exonérés que « s'ils sont portés dans des comptes distincts du passif et qu'ils ne peuvent servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques »²⁴⁷.

Quant aux pertes subies antérieurement par l'intercommunale, il demeure prévu qu'elles « ne peuvent pas être prises en compte pour déterminer la base imposable des exercices d'imposition pour lesquels l'intercommunale est assujettie à l'ISoc »²⁴⁸.

²⁴³ Y. DEWAELE, « Actualités 2015 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique. Edition 2016*, Limal, Anthémis, 2016, pp. 166-167.

²⁴⁴ Ces frais demeurent déductibles si les conditions de l'article 49 du CIR92 sont remplies.

²⁴⁵ Y. DEWAELE, « Actualités 2015 en matière d'impôt des sociétés », *op.cit.*, p. 168.

²⁴⁶ *Doc. parl.* Ch. reprs, sess. ord., 2014-2015, n°54-1125/005, p. 40.

²⁴⁷ Y. DEWAELE, « Actualités 2015 en matière d'impôt des sociétés », *op.cit.*, p. 169.

²⁴⁸ *Ibid.*

3) *La circulaire administrative du 4 avril 2016*

Dans une circulaire commentant les modifications en matière d'imposition des intercommunales²⁴⁹, l'administration a apporté plusieurs précisions sur le traitement qui devait être apporté à divers éléments de l'intercommunale lors de sa transition de l'IPM à l'ISoc. Nous résumons ici brièvement les points importants de ce régime.

a) Capital libéré

Selon la circulaire « la partie du capital social, des primes d'émission ou des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires, qui a réellement été libérée au cours des exercices comptables clôturés avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale est assujettie à l'ISoc, est considérée comme du capital libéré au sens de [l'article] 184, CIR92 »²⁵⁰. Ceci n'est toutefois pas valable pour les primes d'émission sauf si elles sont mises au passif du bilan « à un compte qui constitue la garantie des tiers et [qui] ne peut être réduit qu'en exécution d'une décision régulière de l'assemblée générale »²⁵¹.

Si un remboursement de capital libéré est réalisé par la suite, il peut s'effectuer en exonération d'impôt des sociétés et de précompte mobilier²⁵².

b) Réserves et provisions pour risques et charges

Pour les réserves et les provisions pour risques et charges, l'administration se conforme à ce que nous avons dit à leur sujet ci-dessus, à savoir qu'elles seront considérées comme des réserves taxées. La circulaire précise que « dans la première déclaration à l'ISoc, elles seront reprises dans le cadre réserves taxées sous leur propre dénomination, au début de la période imposable », ce qui permet de n'imposer à l'ISoc « que l'augmentation des réserves de cette première période imposable »²⁵³.

²⁴⁹ Cir. AGFisc n°10/2016 (n° Ci.700.544), 4 avril 2016.

²⁵⁰ *Ibid.*

²⁵¹ *Ibid.*

²⁵² *Ibid.*

²⁵³ *Ibid.*

c) Les plus-values de réévaluation et les subsides en capital

Ces plus-values seront exonérées « si elles restent comptabilisées dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peuvent servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques »²⁵⁴.

La circulaire précise également que ces plus-values doivent être reprises « au prorata des amortissements de l'actif concerné »²⁵⁵.

d) Réductions de valeur

Les réductions de valeur « comptabilisées au cours d'un exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale était soumise à l'IPM sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel elles ont été réalisées »²⁵⁶, pour autant que les conditions de l'article 49 du CIR92 soient évidemment réunies.

Ce sera alors au contribuable de prouver que les frais se rattachent à l'exercice de l'activité professionnelle, qu'ils ont été supportés durant la période imposable, dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, tout en étant justifiés quant à leur réalité et à leur montant²⁵⁷.

e) Amortissements et plus ou moins-values sur des actifs acquis sous le régime de l'IPM

Selon la circulaire, ils doivent être pris en considération et « être déterminés comme si l'intercommunale avait toujours été assujettie à l'ISoc »²⁵⁸.

f) Pertes subies antérieurement

Se conformant au régime que nous avons décrit ci-dessus, la circulaire estime que les pertes « ne peuvent pas être déduites de la base imposable des exercices d'imposition pour lesquels l'intercommunale est assujettie à l'ISoc »²⁵⁹.

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ *Ibid.*

²⁵⁶ *Ibid.*

²⁵⁷ Com. I.R., n°49/1.1.

²⁵⁸ Cir. AGFisc n°10/2016 (n° Ci.700.544), 4 avril 2016.

²⁵⁹ *Ibid.*

g) Sous-estimation de l'actif ou surestimation du passif

Si, alors que l'intercommunale est assujettie à l'ISoc, il apparaît dans la comptabilité des surestimations de passif ou des sous-estimations d'actif, elles « ne sont pas, par dérogation à [l'article 361 du CIR92], considérées comme des bénéfiques de cette période imposable, à condition que l'intercommunale apporte la preuve qu'elles trouvent leur origine au cours d'une période imposable pour laquelle elle était assujettie à l'IPM »²⁶⁰.

E.- SYNTHÈSE

Comme nous venons de le voir, la transition de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés pose de nombreuses questions. Les réponses apportées dans l'état actuel du droit proviennent de divers articles du CIR92 ou encore de circulaires. Il n'y a en effet pas de régime général prévu pour « faciliter et clarifier » la situation d'une entité qui doit opérer la transition d'un impôt à l'autre.

A cet égard, le régime de transition appliqué aux intercommunales que nous avons examiné ci-dessus a le mérite d'apporter plus d'éléments de réponse. En toute logique, et comme le précise par ailleurs la circulaire administrative, ce régime ne s'applique qu'aux intercommunales. Pourrait-on s'en inspirer comme base d'un régime général de transition IPM/ISoc ? Une application *mutatis mutandis* ne semble pas impossible et pourrait à tout le moins servir de base de réflexion pour un éventuel régime réglant de manière générale cette transition.

Pour le moment, plus réaliste semble le conseil formulé aux A.S.B.L. d'être prudentes lorsqu'elles effectuent des opérations qui pourraient les conduire à être soumise à l'ISoc. Si cela correspond aux souhaits de l'entité à laquelle on fait face, envisager la création d'une société à finalité sociale ou d'une fondation privée qui « permettent l'exercice d'activités marchandes dans une optique non lucrative sans rencontrer certaines des difficultés ou critiques qu'encourent parfois les ASBL lorsqu'elles se lancent dans de telles activités »²⁶¹ est peut-être à conseiller...

²⁶⁰ *Ibid.*

²⁶¹ M. COIPEL, « Les alternatives à l'ASBL pour l'exercice d'activités marchandes dans une optique non lucrative », in *ASBL et activités marchandes*, Liège, Edipro, 2009, p. 109.

CONCLUSION FINALE

Nous souhaiterions conclure nos propos en revenant sur les trois points essentiels que nous avons soulevés au fil du présent travail.

Premièrement, d'un point de vue civil, nous avons vu que la loi impose deux conditions pour être considérée comme une association sans but lucratif en droit belge (ne pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales et ne pas procurer à ses membres un gain matériel). Très vite, nous avons pu constater que des controverses émaillaient encore la matière, spécialement la condition de ne pas exercer des opérations industrielles ou commerciales.

Signant peut-être la fin des controverses, « Le saut vers le droit de demain » projeté par le ministre de la Justice propose de concentrer la distinction entre société et association sur la capacité de celles-ci à distribuer ou non des dividendes à ses membres.

Deuxièmement, nous avons vu qu'une A.S.B.L. pouvait être assujettie soit à l'ISoc, soit à l'IPM, ce dernier étant, en principe, celui auquel elle est « naturellement » soumise.

L'examen des conditions d'assujettissements à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes nous a montré qu'elles sont sujettes à critique. Selon M. de Wolf²⁶², si les bases imposables des deux impôts sont différentes, c'est parce que le législateur avait en vue de favoriser certaines personnes morales en leur réservant le régime de l'IPM. Toutefois, et nous l'avons également constaté, ce régime n'est pas toujours le plus favorable.

Cet auteur relève également que les critères d'assujettissement manquent parfois de pertinence et sont sujets à des inégalités. Il cite par exemple « la faveur donnée aux associations qui organisent des foires et expositions, qui profiteront du cadre douillet de l'article 181, alors que les associations sportives doivent le cas échéant se débattre avec les incertitudes de l'article 182[.] Dans les deux cas [on] pourra peut-être constater la présence d'une cafétéria, de personnel, de publicité, ... »²⁶³. Nous ajouterons également que le régime de l'article 182 est encore aujourd'hui sujet à une jurisprudence variable en fonction des critères retenus par nos juridictions.

M. de Wolf propose alors d'utiliser comme seul facteur le but lucratif ou non poursuivi par l'entité, c'est-à-dire « la recherche par les membres d'avantages patrimoniaux »²⁶⁴. Partant, un régime de taxation favorable serait justifié pour les entités qui sont conçues dans une perspective altruiste, poursuivant un but désintéressé alors que, à l'inverse, taxer plus lourdement les entités dont les membres cherchent à obtenir des dividendes serait tout aussi légitime²⁶⁵. En d'autres termes, l'IPM serait exclusivement réservé aux entités qui ne cherchent pas à procurer à leurs membres un gain patrimonial, alors que l'Isoc serait réservé aux entités dont c'est précisément le but.

²⁶² M. DE WOLF, « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », *op.cit.*, p. 593.

²⁶³ *Ibid.*, p. 594.

²⁶⁴ *Ibid.*

²⁶⁵ *Ibid.*

Cette proposition peut être mise en perspective avec les intentions du ministre K. Geens qui propose d'utiliser la possibilité de distribuer des dividendes comme seul critère distinctif entre les sociétés et les associations. La combinaison de ces deux propositions ferait alors de la volonté de fournir un gain patrimonial à ses membres à la fois le critère de qualification en tant que société ou d'association et le critère d'assujettissement à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales.

Sans doute l'utilisation de critère unique paraît manquer de finesse, mais il permettrait à tout le moins aux personnes morales qui poursuivent un but désintéressé d'exercer une activité commerciale afin parvenir à trouver les finances nécessaires à la réalisation de leurs objectifs altruistes qui rencontrent une réelle demande en pratique et de se voir soumis à un régime d'imposition *a priori* plus favorable.

Moins drastique, S. Van Crombrugge propose d'utiliser comme critère principal d'assujettissement à l'IPM l'affectation des revenus de l'entité à son objet principal désintéressé²⁶⁶. L'entité qui souhaite être assujettie à l'IPM pourrait alors être soumise à l'ISoc mais uniquement « dans la mesure de la non-affectation des revenus de l'activité économique [à l'objet social désintéressé] »²⁶⁷ de cette entité.

Troisièmement, et enfin, si une A.S.B.L. viole l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921 (elle est alors une A.S.B.L. faussement qualifiée ou une A.S.B.L. faussement utilisée) nous avons vu qu'il faut alors, selon nous, procéder de nouveau à l'examen des conditions d'assujettissement (et en particulier la condition qui exige que l'entité soumise à l'IPM ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif), afin de déterminer si elle chute, ou non, dans l'escarcelle de l'ISoc. Nous avons ensuite examiné le régime de transition d'un impôt à l'autre que la personne morale subissait alors.

En admettant même que de nouveaux critères soient utilisés pour soumettre une association à l'IPM ou à l'ISoc, un régime de transition entre ces deux impôts devrait être encadré par la loi afin d'éviter toute insécurité juridique. A cet égard, la circulaire prévue pour les intercommunales pourrait constituer une base de départ.

Il ne paraît pas suffisant que, comme c'est le cas dans l'état actuel du droit, cette transition s'effectue sur base de divers articles du CIR92 et de circulaires administratives, car une telle transition n'est pourtant pas sans conséquence et sans difficulté pour le contribuable qui (de bonne ou de mauvaise foi) se pensait assujetti à un impôt qui lui est, a priori, plus favorable.

²⁶⁶ S. VAN CROMBRUGGE, « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van v.z.w.'s ? », *op.cit.*, n°15 et s.

²⁶⁷ T. DENOTTE, X. GÉRARD, A. SOLDAL, M. ANNAERT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op.cit.*, pp. 127-128.

BIBLIOGRAPHIE

1. *Doctrine*

- AFSCHRIFT, T., DAUBE, M., « La fiscalité des associations sans but lucratif, des associations internationales sans but lucratif et des fondations après la loi du 2 mai 2002 », in *La réforme du droit des a.s.b.l. et fondations – La loi du 2 mai 2002*, Bruxelles, Jeune barreau de Bruxelles, 2003.
- AFSCHRIFT, T., « Les A.S.B.L. exerçant une activité économique et le droit fiscal », in *Les A.S.B.L. – Evaluation critique d'un succès*, Gand, E. Story-Scientia, 1985, pp. 444-461.
- BENOIT-MOURY, A., et al., *A.S.B.L., fondations et associations internationales*, Brugge, La Charte, 2004.
- BUISSET, A., *Associations sans but lucratif*, Louvain, Librairie Universitaire, 1960.
- COIPEL, M., « A quelles conditions une A.S.B.L. peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal ? », *J.D.S.C.*, 2008, p. 21 et s.
- COIPEL, M., « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », in *Les A.S.B.L. - Evaluation critique d'un succès*, Gand, E. Story-Scientia, 1985, pp. 93-243.
- COIPEL, M., « Les alternatives à l'ASBL pour l'exercice d'activités marchandes dans une optique non lucrative », in *ASBL et activités marchandes*, Liège, Edipro, 2009, pp. 109-139
- DAVAGLE, M., « Les controverses suscitées par la définition apparemment claire de l'ASBL », in COIPEL M. (dir.) *La nouvelle législation sur les ASBL : deuxième partie*, Bruxelles, De Boeck, 2002, pp. 7-27.
- DAVAGLE, M., *Mémento des A.S.B.L 2015*, 19^e éd., Waterloo, Kluwer, 2015, pp. 103-143 ; 931-975

- DAVAGLE, M., *Guide juridique des ASBL*, Waterloo, Kluwer, 2011.
- DEKLERCK, L., *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 10^e éd., Bruxelles, Larcier, 2013.
- DELLA FAILLE, P., *Le régime du tax shelter. Aspects de droit civil, fiscal, comptable, et financier*, Bruxelles, Larcier, 2015.
- DEMEYERE, I, GOVERS, M., POPPE, G., VAN HECKE, R., VINCKE, J.-P., *Vademecum voor de vzw*, 2^e éd., Anvers, Intersentia, 2009.
- DE MUNTER, M., « Intercommunales : quant s'applique l'IPM encore ? », *Fisc.*, n°1460, 22 janvier 2016, pp. 8-11.
- DE WOLF, M., « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in POULET, P.-Y. (dir.) *Liber Amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2004, pp. 589-597.
- DENOTTE, T., GERARD, X., SOLDAL, A., ANNAERT, M., *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthémis, 2011.
- DESCHRIJVER, D., « De rechtspersonenbelasting : quo vadis ? », *T.R.V.*, 2011, pp. 59-60.
- DESCHRIJVER, D., *VZW & Belastingen*, Kalmthout, Biblo, 2005
- DESCHRIJVER, D., « VZW's, private stichtingen en stichtingen van openbaar nut », in *Fiscaliteit van de liefdadigheid. Belasting, vrijgevigheid en vrijwilligheid*, Gent, Larcier, 2003, p. 325.
- DEWAEL, Y., « Actualités 2015 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique. Edition 2016*, Limal, Anthémis, 2016, pp. 161-294
- DEWAEL, Y., « Actualités 2014 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique. Edition 2015*, Limal, Anthémis, 2015, pp. 109-112.
- DIEPVENS, N., « De groei van de economische activiteiten in een VZW : onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *T.F.R.*, 2013, pp. 369-390.

- FORESTINI, R., PIERARD, V., « L'assujettissement des ASBL à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés : quels sont les critères déterminants ? », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 2005, n°8, pp. 267-279.

- GARROY, S., « L'impôt des personnes morales : un impôt méconnu à (re)découvrir. Actualité, champ d'application et enjeux », *Bulletin juridique & social*, 2015, n°540, pp. 7-8.

- GARROY, S., « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », in GOL, D. et T'KINT, P. (sous la direction de), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP n°135, Liège, Anthémis, 2012, pp. 293-347.

- Garroy, S., « Les ASBL et e Tax Shelter : un cadeau empoisonné ? », in *ASBL actualités*, Bruxelles, Edipro, février 2017, pp. 7-11.

- GARROY, S., DARTE, D., *L'impôt des personnes morales*, Limal, Anthémis, 2014.

- GEENS, K., *Le saut vers le droit de demain. Recodification de la législation de base*, Service public fédéral Justice, 2016.

- GOBLET, P., « Le régime d'imposition des ASBL avec activités marchandes aux impôts sur les revenus : IPM versus I.Soc. », in *ASBL et activités marchandes*, Liège, Edipro, 2009, pp. 157-166.

- HENDRICE, R., GERARD, X., « Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés : un mode d'emploi pour les ASBL », *Act. fisc.*, 2006, n°24, pp. 5-8.

- Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, *Guide de la déclaration à l'impôt des sociétés 2014*, Bruxelles, Kluwer, 2014, pp. 19-29.

- LOUIS, E., « Le caractère accessoire des activités commerciales qu'une A.S.B.L. peut exercer », *Rev. prat. soc.*, 1979, pp. 204 et s.

- LOUVEAUX, H., *Fiscalité du secteur non-marchand*, Bruxelles, Larcier, 2011.

- MALVAUX, B., LANG, E.-G., « Extension du tax shelter aux arts de la scène », *OECCBB*, Point de plume, Mars-Avril 2017, pp. 1-4.

- PASTEGER, D., « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d’Ariane », in GOL, D. et T’KINT, P. (sous la direction de), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP n°135, Liège, Anthémis, 2012, pp. 7-60.

- RENS, P., DOORNAERT, M., « Overgang van rechtspersonen – naar vennootschapsbelasting. Overzicht van toepasselijke regels », *A.F.T.*, 2001/5, pp. 5-16.

- ROUSSEAUX, J., MOESKOPS, C., *Memento Fiscal*, Dordrecht, Kluwer, 2016 (1^{er} éd.).

- ROUSSEAUX, J., MOESKOPS, C., *Memento Fiscal*, Dordrecht, Kluwer, 2016 (2^{ème} éd.).

- SIMONART, V., *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, Répertoire pratique du droit belge, Bruxelles, Bruylant, 2016.

- SIMONET, L., ELOY, M., « Le régime fiscal des associations sans but lucratif et de certains autres groupements et institutions », *J.T.*, 1977, pp. 405-409.

- SOUMERYN-KESTREMONT, M., AFSCHRIFT, T., *ASBL : Vade mecum des associations sans but lucratif avec commentaire des dispositions fiscales*, 3^e éd., Bruxelles, CREADIF, 1987.

- T’KINT, P., « L’A.S.B.L. parmi les autres groupements : sociétés, associations de fait, fondations, A.I.S.B.L. et sociétés à finalité sociale ; sanction du dépassement de la spécialité légale et statutaire » in GOL, D. et T’KINT, P. (sous la direction de) *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP n°135, Liège, Anthémis, 2012, pp. 61-97.

- T’KINT, P., « La loi du 27 juin 1921, sa genèse, ses modifications et l’évolution de son environnement », in *A.S.B.L. et société à finalité sociale : quelques aspects juridiques et économiques*, Collection Série : non marchand droit & management, Gand, Mys & Breesch, pp. 3-29.

- T’KINT, P., *Le droit des ASBL : aspects civils et commerciaux*, tome I, Bruxelles, Larcier, 2013.

- THIRION, N., DELVAUX, T., FAYT, A., GOL, D., PASTEGER, D., et SIMONIS, M., *Droit de l’entreprise*, Collection de la faculté de droit de l’Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2013.

- VAN CROMBRUGGE, S., « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van V.Z.W.'s ? », in PEETERS B. (dir.), *Recht zonder omwegen – fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gand, Larcier, 1999, pp. 233-247.
- VAN OMMESLAGHE, P., DIEUX, X., « Examen de jurisprudence 1979-1990. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1992.
- VANDERSTICHELEN, B. (coord.), DENOTTE, T., GERARD, X., HENDRICE, R., RIVERA, E., et SOLDAL, A., *La fiscalité des ASBL*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2007.
- VANDER DONCKT, M., RIGO, C., *Le poids économique des institutions sans but lucratif en Belgique*, Bruxelles, Fondation Roi Baudouin, 2013.
- WOLFF, S., « Impôt des sociétés : actualités 2014-2015 » in *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2015, p. 67-93

2. Décisions de jurisprudence citées

- Anvers, 13 novembre 2012, *F.J.F.*, n°2013/226.
- Anvers, 25 novembre 1991, *F.J.F.*, 1992, p. 102.
- Anvers, 9 janvier 1995, *Courr. fisc.*, 1995, p. 259.
- Anvers, 13 novembre 2012, *F.J.F.*, n°2013/226.
- Bruxelles 16 juin 2011, *F.J.F.*, n°2013/53.
- Bruxelles, 14 février 1992, *Courr. fisc.*, 1992, p. 241.
- Bruxelles, 22 novembre 1979, *J.T.*, 1980, p. 153.
- Bruxelles, 23 décembre 2004, *J.D.S.C.*, 2008, p. 7.
- C.C., 17 juillet 2014, n°114/2014.
- Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, I, p. 899.
- Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180.
- Cass., 14 juin 1991, *F.J.F.*, 1991, p. 376.
- Cass., 19 janvier 1973, *R.C.J.B.*, 1974, p. 321.
- Cass., 27 septembre 2012 (via www.juridat.be).
- Cass., 28 janvier 1969, *Pas.*, I, p. 489.

- Cass., 3 octobre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 902.
- Cass., 7 décembre 1973, *Pas.*, 1974, I, p. 378.
- Cass., 9 décembre 1940, *Pas.*, 1940, I, p. 316.
- Civ. Anvers, 22 décembre 2009, *J.D.S.C.*, 2011, p. 19.
- Civ. Anvers, 22 mars 2010, *J.D.S.C.*, 2011, p. 19.
- Civ. Bruxelles, 24 avril 1929, *Rev. prat. soc.*, 1929, p. 291.
- Civ. Mons, 2 janvier 2013, *Fiscalnet*.
- Civ. Mons, 30 janvier 2012, *T.F.R.*, 2002, n°230, p. 1016.
- Civ. Mons, 7 mai 2003, *Courr. fisc.*, n°2003/473.
- Civ. Mons, 7 mai 2013, *J.L.M.B.*, 2004/29, p. 1289.
- Comm. Hasselt, 9 mai 2008, *Prat. Comm.*, 2008, p. 598.
- Gand, 20 juin 2007, *J.D.S.C.*, 2011, p. 25
- Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, n°1996/148.
- Liège, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n°96/64.
- Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n°99/258.
- Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n°2006/72.
- Mons, 17 mai 1996, *F.J.F.*, 1996/200.
- Mons, 9 septembre 2009, *Fiscologue*, n°1224, 29 octobre 2010, p. 13.

