

ASBL Actualités

Lettre d'information

Sommaire:

Les intercommunales et les
impôts sur les revenus: une
valse fiscale à deux temps 1

Le commissaire et le non-
respect des lois et
règlements au sein de
l'ASBL 12

Provision pécule de
vacances : nouveaux taux
pour les exercices clôturés
au 31 décembre 2016 15

Les intercommunales et les impôts sur les revenus : une valse fiscale à deux temps

En 2014 et 2015, le régime fiscal des intercommunales a été revu de manière substantielle. Nous nous proposons, après une première section consacrée au cadre légal dans lequel cette réforme s'inscrit (I), de décrire les grandes lignes de cette réforme suivant le rythme d'une valse à deux temps (II) ainsi que de livrer un bref commentaire de la circulaire administrative 10/2016 à l'occasion duquel nous nous interrogerons sur les éventuelles implications de cette réforme sur des personnes morales relevant du droit privé, les associations sans but lucratif (ci-après : ASBL) notamment (III).

I. Cadre légal

A. Principes d'assujettissement

Le champ d'application de l'impôt des personnes morales (ci-après : I.P.M.) est défini par l'article 220 du C.I.R. 1992 :

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales:

- 1° l'Etat, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics

d'action sociale, ainsi que les établissements culturels publics, les zones de secours, les zones de police, ainsi que les polders et wateringues;

- 2° *les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés;*
- 3° *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.*

L'article 220, 1° et 2° décrit le champ d'application réservé spécifiquement à l'I.P.M. L'article 220, 1° énonce différentes collectivités politiques, les établissements culturels publics ainsi que les polders et wateringues ; ces entités sont de plein droit régies par l'I.P.M. (1^{ère} catégorie d'assujettis). L'article 220, 2°, renvoie à l'article 180 pour déterminer ce qu'il convient d'entendre par « les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés » (2^{ème} catégorie d'assujettis).

L'article 220, 3° évoque, par contre, un champ d'application partagé entre l'I.P.M. et l'impôt des sociétés¹ (ci-après : I.Soc.)². Ainsi, brièvement, pour déterminer si une entité est assujettie à l'I.Soc. ou à l'I.P.M., les conditions de personnalité juridique et de domicile fiscal en Belgique étant préalablement rencontrées, il faut déterminer si elle se livre ou non à une « exploitation ou à des opérations de caractère lucratif », cette condition pouvant être considérée comme remplie dès lors qu'elle se

livre à une activité professionnelle permanente qui génère un résultat positif³. Si cette condition est rencontrée en l'espèce, l'I.Soc. doit être appliqué.

Toutefois, l'I.Soc. ne sera pas d'application si une entité dépourvue de but lucratif⁴ peut revendiquer le bénéfice de l'article 181 ou de l'article 182. L'article 181 du C.I.R. 1992 prévoit un régime d'exemption conditionnel à l'I.Soc. en raison du domaine d'activité dans lequel l'entité opère principalement ou exclusivement ; le domaine d'activité est dit « privilégié ». Parmi ces domaines – au rang desquels l'on retrouve l'enseignement, les foires ou expositions ou encore les services d'aides aux familles. L'article 182 du C.I.R. 1992 liste les opérations « autorisées » – c'est-à-dire à la suite de la réalisation desquelles il n'y aura pas d'assujettissement à l'I.Soc. – en dehors d'un domaine privilégié ; ces opérations autorisées sont : « 1° les opérations isolées ou exceptionnelles ; 2° les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ; 3° les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ».

Si, au terme de ce raisonnement, l'on aboutit à la conclusion que l'entité en cause doit être assujettie à l'I.P.M., elle relève alors de la 3^{ème} catégorie d'assujettis.

B. Les différentes catégories d'assujettis à l'I.P.M.

L'I.P.M. constitue en fait une série d'impositions cédulaires s'appliquant aux contribuables concernés suivant le cas d'espèce. De plus, la base imposable n'est pas la même selon la catégorie d'assujettis à laquelle appartient l'enti-

¹ D'autres dispositions légales doivent être mobilisées ; ainsi, nous renvoyons le lecteur à la consultation des articles 2, 179, 181 et 182 du C.I.R. 1992.

² Voy. notamment : X. Gérard, « Les impôts directs », *La Fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Les manuels pratiques des FUCaM. Limal, Anthemis, 2011, pp. 35-131 ; S. Garroy et D. Darte, *L'impôt des personnes morales*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 1-58

³ Voy. Com.I.R., n° 179/12

⁴ Quant à l'interprétation de cette notion, voy. Com.I.R., n° 179/12 *a contrario*.

té concernée⁵ ; intégrer l'une ou l'autre catégorie n'est donc pas indifférent.

L'on peut brièvement synthétiser le système sous la forme du tableau suivant :

Contribuable visé	Base imposable corrélative
1 ^{ère} catégorie d'assujettis	Art. 221 du C.I.R. 1992
2 ^{ème} catégorie d'assujettis	Art. 221 et 223 du C.I.R. 1992
3 ^{ème} catégorie d'assujettis	Art. 221, 222 et 223 du C.I.R. 1992

C. I.P.M. versus I.Soc.

L'I.P.M. et l'I.Soc. sont des impôts très différents :

L'I.P.M. consiste en une imposition cédulaire de différents éléments, de différentes ressources passives. L'impôt est essentiellement perçu par voie de précomptes, les précomptes étant des perceptions définitives. Les taux sont distincts et, généralement, d'un montant inférieur au taux normal de l'I.Soc.

L'I.Soc. est assis sur l'ensemble des bénéfices nets de l'entité, provenant tant de ressources passives que de recettes d'activités⁶. Le précompte mobilier acquitté est un acompte imputable et, le cas échéant, remboursable. Il existe un seul taux ordinaire de 33,99%⁷ et, sous conditions, des taux réduits ;

Le régime I.P.M. est traditionnellement perçu comme plus avantageux ; il nous faut reconsidérer cette affirmation car, si certes la base imposable est limitée et les taux pratiqués généralement inférieurs au taux ordinaire de

l'I.Soc., il faut notamment⁸ tenir compte du fait que :

1° L'imposition cédulaire à l'I.P.M. a pour inconvénient d'exclure la récupération éventuelle des précomptes mobiliers payés par la voie de l'imputation alors que cette possibilité existe pour les contribuables assujettis à l'I.Soc.⁹ ;

2° Les pertes subies au cours d'un exercice fiscal antérieur ne peuvent pas être déduites du bénéfice d'un exercice fiscal ultérieur à l'I.P.M. tandis qu'à l'I.Soc., du bénéfice subsistant à l'issue de la sixième opération, sont déduites les pertes subies au cours d'un exercice fiscal antérieur ;

3° Les avantages liés à l'I.Soc. (cf. déduction des revenus définitivement taxés, la déduction pour revenus de brevets, la déduction des intérêts notionnels ou la déduction pour investissement) ne sont pas applicables à l'I.P.M.

D. Assujettissement uniforme

Au contraire du système de la TVA qui connaît des situations d'assujettissements partiel et/ou mixte, l'assujettissement à l'aune des impôts sur les revenus est « uniforme »¹⁰. Si l'on est assujetti à l'I.P.M. ou à l'I.Soc., c'est le cas pour l'ensemble ses activités lucratives.

⁸ Notez encore que la Taxe Caiman est applicable aux assujettis à l'I.P.M. alors qu'elle ne trouve pas à s'appliquer aux assujettis à l'I.Soc. Par contre, les grandes sociétés peuvent être redevables de la Fairness Tax ; voy., à ce sujet, W. Panis et J.-A. Jost, « Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelastingen anno 2016 », *Tijdschrift voor gemeenteretten*, 2016/2, p. 118.

⁹ Les précomptes perçus à la source sont des perceptions définitives et il n'y pas, en conséquence, d'imputation. Voy. « Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés », *Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants*, Bruxelles, avril 2003, p. 19.

¹⁰ Voy. aussi Questions et Réponses, Chambre, 13 mars 2005, p. 21091 et la réponse apportée à la question parlementaire de Dominique Tilmans n° 995 du 22 novembre 2005 : « l'assujettissement à l'impôt sur les revenus est uniforme pour l'ensemble de la personne morale considérée, et ne peut être envisagé par section ou subdivision organisationnelle ».

⁵ Com.I.R., n° 221/2.

⁶ Articles 183 et suivants du C.I.R. 1992. Cela signifie que la base imposable comprend, notamment, les cotisations des membres, les dons et les subsides reçus.

⁷ Voy. l'article 215, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992 (qui fixe le taux de 33%) et l'article 463bis, §1^{er}, 1°, du C.I.R. 1992 (qui établit les 3 centimes additionnels).

II. L'assujettissement des intercommunales à l'aune des impôts sur les revenus : l'histoire d'une réforme

A. Avant la réforme

Les intercommunales se trouvaient préalablement reprises dans la liste de l'article 180 du C.I.R. 1992 ; elles étaient donc inconditionnellement exclues de l'I.Soc.

B. La réforme du régime fiscal des intercommunales : une valse à deux temps

Le législateur, à deux reprises, et à des échéances rapprochées, a mis son ouvrage sur le métier pour mener à bien la réforme de la taxation des intercommunales.

1. Les objectifs de la réforme

Deux objectifs étaient au cœur de cette réforme. En premier lieu, il s'agit d'opérer une réduction de la pression fiscale et parafiscale via notamment l'instauration d'une concurrence loyale entre le secteur privé et le secteur public : les intercommunales étaient inconditionnellement exclues de l'I.Soc. alors que, pour les personnes morales de droit privé, il faut suivre un raisonnement par étapes au terme duquel l'on peut conclure que l'on est soit assujéti à l'I.Soc., soit à l'I.P.M. Le législateur entend, en second lieu, instaurer une égalité de traitement entre régies communales autonomes et intercommunales¹¹ : la Cour constitutionnelle a jugé qu'il n'est pas raisonnablement justifié d'exclure les régies communales autonomes de l'exemption de l'I.Soc. pour les activités qui, lorsqu'elles sont exercées soit par la commune elle-même soit par une intercommunale, une structure de coopération ou une association de projets sont effectivement exemptées de manière générale de l'I.Soc.¹²

¹¹ Accord de gouvernement, pp. 79 et 178 ; *Doc parl*, Chambre, 2014-2015, n° 54-672/001, p. 8

¹² C const., arrêt n° 114/2014, 17 juillet 2014.

2. Les deux temps de la réforme

Par le biais de la loi-programme du 19 décembre 2014¹³, le législateur a d'abord supprimé purement et simplement les intercommunales de la liste de l'article 180 (*le premier temps*). Le gouvernement a ensuite revu sa copie dans une nouvelle loi-programme en date du 10 août 2015¹⁴ (*le deuxième temps*).

a) Le premier temps : la suppression pure (et simple ?) des intercommunales de la liste de l'article 180 du C.I.R. 1992

Dans les médias, dès la fin de l'année 2014, il n'était pas rare d'entendre que le gouvernement Michel 1^{er} va taxer les intercommunales à l'I.Soc. Ce n'est pas aussi simple : il n'était pas question d'imposer un assujettissement à l'I.Soc. des intercommunales mais de les soumettre au régime des entités privées, à savoir l'I.P.M. ou l'I.Soc. au terme du raisonnement par étapes prévu à l'article 220, 3°, et qui est d'usage notamment pour les ASBL.

De nombreuses critiques et recours ont été formulés à l'encontre de cette réforme, et ce, concernant les principes d'assujettissement mais aussi et surtout les conditions entourant la transition de l'I.P.M. à l'I.Soc. La Cour constitutionnelle a rejeté les recours intentés contre la loi du 19 décembre 2014 dans un arrêt rendu le 1^{er} décembre 2016¹⁵ ; la Cour doit encore examiner les recours intentés contre les deux régimes transitoires¹⁶.

¹³ M.B., 29 décembre 2014.

¹⁴ M.B., 18 août 2015.

¹⁵ C const., arrêt n° 151/2016, 1^{er} décembre 2016. Pour un commentaire de cette décision, voy. M. Vervoort, « Naar een nieuwe fiscale benadering van de publieke sector », *Rechtskundig Weekblad*, 2016-2017, n° 30, pp. 1163-1179, spéc. note subpaginale 42, p. 1169.

¹⁶ Accueillir les recours en annulation de la nouvelle règle transitoire aurait pour impact de faire revivre l'ancienne règle transitoire. Voy. C. Buysse, « Intercommunales : le nouveau statut fiscal reste (provisoirement) inchangé », *Le Fiscologue*, n° 1500, 9 décembre 2016, p. 12.

b) Le deuxième temps : l'introduction de différentes catégories d'intercommunales

• **Le champ d'application de la réforme**

La réforme ne vise pas les intercommunales exclusivement : sont visées indistinctement les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et certaines associations dont il est fait mention à l'article 180, al. 2, du C.I.R. 1992.

• **Ratio legis : l'égalité toujours...**

Le législateur estime qu'il est justifié que les institutions de soins poursuivant un objectif d'intérêt général soient assujetties à l'I.P.M.. Le législateur entend ici aussi placer le secteur public sur un pied d'égalité avec le secteur privé ; les travaux préparatoires font état de ce qu'une entreprise qui exploite l'activité d'un hôpital sous la forme d'une ASBL conformément aux conditions en vigueur a toujours pu bénéficier de l'I.P.M.¹⁷.

Sur le plan des principes, il nous paraît important de préciser qu'une institution hospitalière exploitée par une ASBL est assujettie à l'I.P.M. en vertu d'une simple doctrine administrative *contra legem*¹⁸.

L'article 181, 7°, du C.I.R. 1992 assure l'application de l'I.P.M., sous conditions, aux institutions qui exercent leur activité dans le domaine de l'aide aux déshérités ; cette disposition doit être interprétée strictement. Toutefois, le commentaire administratif de l'article 181 fait état de ce que les hôpitaux ne sont en principe pas assujettis à l'ISoc., et ce, « pour ne faire naître aucune distorsion par rapport à d'autres institutions qui accordent une aide aux déshérités (...) ».¹⁹

¹⁷ *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 1125/13, p. 19.

¹⁸ Voy., à ce sujet, A. SOLDAI et X. GERARD, *La fiscalité des hôpitaux*, Kluwer, Bruxelles, 2012, n° 279, p. 187

¹⁹ Voy. Com.I.R., n° 181/15.

• **Trois catégories d'intercommunales**

La loi de 2015 opère une marche arrière partielle vis-à-vis du texte de 2014 en réintégrant certaines intercommunales au sein de la liste de l'article 180 du C.I.R. 1992.

L'actuel article 180, 1°, du C.I.R. 1992 exclut de l'ISoc., les intercommunales qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal: « exploitent un hôpital tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins; ou exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents ».

Les intercommunales doivent poursuivre des activités spécifiques exercées dans le cadre de leur objet social « à titre principal ». Durant les travaux préparatoires de la loi d'août 2015, la question s'est posée de savoir comment interpréter cette condition. Le délégué au gouvernement a répondu qu'il fallait procéder à une comparaison des moyens matériels mis en œuvre²⁰.

Quant aux activités, le ministre des Finances « a précisé » qu'une institution qui assiste des personnes âgées, a vocation à aider et à assister les personnes âgées. S'agissant de l'accueil des enfants, le ministre souligne que seules les institutions venant en aide aux mineurs protégés sont visées ici ; les crèches ordinaires ne sont pas visées²¹.

Il existe ainsi désormais trois types d'intercommunales (de structures de coopérations, etc.) :

1. Les intercommunales visées à l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992 et qui sont régies par l'I.P.M. ;
2. Les intercommunales non visées par l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992, qui vont res-

²⁰ Avis du CE N°57.594/3, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 1125/005, p. 54

²¹ *Doc. Parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 1125/013, p. 20

ter assujetties à l'I.P.M., en vertu de l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992.

3. Les intercommunales non visées par l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992, qui vont basculer vers l'I.Soc., par application des articles 2 et 179 du C.I.R. 1992.

Remarquons que l'on ne peut plus parler, comme on le faisait auparavant, d'exceptions purement « inconditionnelles » à l'I.Soc. vu les conditions qui assortissent désormais l'article 180, 1° ; aussi, notons que si un traitement identique est instauré entre les intercommunales et les régies communales autonomes, il n'y a plus de traitement identique entre intercommunales et entre régies communales autonomes.

- **Adaptation des bases imposables et la création d'« hybrides »**

Comme précisé ci-avant, il n'est pas en principe indifférent de relever de l'une ou l'autre catégorie d'assujettis à l'I.P.M. car y est associée une plus ou moins grande base taxable (voy. les articles 221 à 224 du C.I.R. 1992).

Par le biais de la réforme, toutes les intercommunales ont connu nécessairement une modification de leur situation fiscale.

- *Les intercommunales visées par l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992*

Le législateur a aligné leur base taxable sur celle des entités visées par l'article 220, 3°, afin d'éviter une discrimination fiscale non justifiée entre le secteur public et le secteur privé.

De cette manière, sont créées des structures « hybrides », assujetties de la seconde catégorie affublées d'une base taxable propre à la troisième catégorie.

Pour le surplus, l'article 224 du C.I.R. 1992, qui prévoit une imposition distincte des dividendes versés à certains destinataires, est rétabli pour ces entités.

Contribuable visé	Base imposable corrélative
Contribuable visé à l'article 180, 1° du C.I.R. 1992 (2 ^{ème} catégorie d'assujettis)	Art. 221, 222 , 223 et 224 du C.I.R. 1992

- *Les intercommunales, hors champ d'application de l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992, soumises à l'I.P.M.*

Les intercommunales qui ont maintenu leur assujettissement à l'I.P.M. ont quitté la deuxième catégorie d'assujettis pour intégrer la troisième catégorie, cette transition se traduisant par une extension de leur base taxable (l'article 222 du C.I.R. 1992 leur est désormais applicable).

- *Les intercommunales, hors champ d'application de l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992, soumises à l'I.Soc.*

Ces intercommunales vont se voir soumettre à un régime d'imposition totalement différent de ce qu'elles ont connu précédemment, sans oublier l'application du régime transitoire.

Concernant la déductibilité des frais professionnels, W. Panis et J.-A. Jost soutiennent que le régime assoupli réservé aux frais d'une ASBL soumise à l'I.Soc., tel qu'il est prévu par le commentaire administratif²², pourrait également être invoqué par les intercommunales soumises à cet impôt. L'Administration générale de la Fiscalité, lors d'une formation dispensée aux intercommunales, a diffusé une présentation qui a ensuite été publiée sur le site internet du SPF finances. De cette présentation, il ne ressort toutefois aucune intention d'admettre une dérogation aux règles classiques de déductibilité au bénéfice des inter-

²² Com.I.R., n° 183/41-43.

communales soumises à l'I.Soc.²³.

III. Commentaire de la circulaire 10/2016

Une circulaire administrative du 4 avril 2016 commente le changement en matière d'assujettissement des intercommunales, des structures de coopération et des associations²⁴.

A. Champ d'application

Le point 2 de la circulaire précise la terminologie employée, la circulaire envisageant de manière générale les « intercommunales », « régies communales autonomes » et « associations ».

Par « intercommunales » on entend :

- les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales;
- les intercommunales régies par le décret du 19 juillet 2006 de la Région wallonne modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes;
- les structures de coopération, à l'exception des associations inter-locales, régies par le décret du 6 juillet 2001 de la Communauté flamande portant réglementation de la coopération intercommunale;
- les associations de projet régies par le décret du 19 juillet 2006 de la Région wallonne modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes.

Par « régies communales autonomes », l'on entend les régies communales autonomes régies par la nouvelle loi communale du 24 juin

1988 et les régies communales autonomes régies par le décret communal du 15 juillet 2005 de la Communauté flamande.

Au titre d'« associations », la circulaire envisage tant les centres publics d'action sociale que les associations régies par le titre VIII du décret du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'aide sociale, de la Communauté flamande.

B. Assujettissement à l'I.Soc. ou à l'I.P.M. ?

La section III, intitulée « assujettissement à l'I.Soc ou à l'I.P.M. », offre tout d'abord un aperçu de l'exposé des motifs de la réforme.

Elle constitue, ensuite, une synthèse de différents extraits issus des commentaires administratifs des articles 179, 181 et 182 du C.I.R. 1992.

1. À la recherche de la sécurité juridique ? L'utilité d'un ruling

Nous avons brièvement décrit le raisonnement par étapes à suivre ci-avant. Toutefois, comme W. Panis et J.-A. Jost, nous ne pouvons manquer de constater la difficulté d'application des concepts ; la situation actuelle conduit à conseiller aux intercommunales désireuses d'obtenir des éclaircissements quant à leur statut fiscal d'introduire une demande de ruling auprès du Service des décisions anticipées²⁵.

2. La consécration légale de l'interdiction statutaire de distribution de dividendes

Pour pouvoir prétendre à un maintien de l'assujettissement à l'I.P.M., il faut pouvoir faire état d'une interdiction statutaire de distribution de dividendes. Cette condition n'est pas sans rappeler celle à laquelle les sociétés à finalité sociale doivent se conformer, et ce, en

²³ <http://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/186-regime-fiscal-intercommunales-20151119.pdf> (slide 50).

²⁴ Circulaire AGFisc N° 10/2016 – Ci.700.544

²⁵ Voy. W. Panis et J.-A. Jost, *op. cit.*, pp. 115-116. Voy., concernant le mode de raisonnement du SDA au travers d'exemples, M. De Munter, « Intercommunales : quand s'applique l'IPM encore », *Le Fiscologue*, n° 1460, le 22 janvier 2016, p. 8. Sur la procédure de demande d'un ruling, voy notamment D De Backer, « Les principes du ruling fiscal », *R.G.F.C.P.*, 2016, liv 2, pp. 41-46.

vertu d'un avis publié au moniteur belge le 13 juillet 1996. Là où l'on peut déceler une nouveauté, c'est que cette position, jusque-là, purement administrative²⁶, trouve d'une certaine manière une assise légale : si l'article 224 du C.I.R. 1992 – qui établit pour rappel une charge fiscale sur les dividendes versés par les intercommunales à certains destinataires – ne vise pas les intercommunales non visées dans la liste de l'article 180 du même Code, c'est tout bonnement parce qu'il est impossible de rencontrer une intercommunale, n'évoluant pas dans le secteur des « institutions de soins », qui puisse tout à la fois prétendre se livrer à une distribution de dividendes et postuler son maintien à l'I.P.M..²⁷

3. L'assujettissement uniforme, l'effet de contamination corrélatif et l'avantage d'une séparation juridique

Comme nous l'avons déjà signalé (voy. I. D.), l'assujettissement à l'une des quatre catégories d'impôt sur les revenus est total, jamais partiel. Si une intercommunale, en raison de ses activités partiellement commerciales, se voit assujettie à l'I.Soc., l'ensemble de ses activités lucratives le sera. Messieurs Panis et Jost proposent, pour endiguer ce phénomène de « contamination », de loger les activités commerciales dans une structure séparée. Selon leur analyse, une telle construction ne pourrait forcément pas se voir opposer l'article 344, §1^{er}, du C.I.R. 1992. En quelques mots, l'article 344, §1^{er} a introduit une mesure générale anti-abus, l'abus fiscal faisant référence à un comportement – traduit dans une ou plusieurs opérations juridiques – certes licite du contribuable, mais qui est jugé abusif et partant inopposable à l'administration fiscale (à ne pas

confondre avec la fraude)²⁸. Il y a notamment abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du C.I.R. 1992 ou des arrêtés d'exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition. En l'espèce, l'intercommunale voudrait conserver ses activités « non commerciales » en dehors du champ d'application de l'I.Soc. mais, ce faisant, elle ne se placerait pas forcément en violation des objectifs de la loi. Si l'objectif de la loi est d'assurer une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public, si certaines activités ne se trouvent tout simplement pas en concurrence avec l'activité d'entités relevant du secteur privé, une situation de concurrence déloyale ne peut *a fortiori* pas se présenter²⁹.

C. De l'I.P.M. à l'I.Soc. : quid du régime transitoire ?

La section V traite du « passage de l'I.P.M. à l'I.Soc. »³⁰. Nous attirons l'attention du lecteur sur le champ d'application limité de ce régime transitoire qui est uniquement d'application pour les intercommunales, à l'exception donc des régies communales autonomes et associations³¹.

1. Le régime spécifique réservé aux intercommunales, structures de coopération et associations de projet

La circulaire commente l'article 92 de la loi du 10 août 2015 selon lequel :

« Le passage d'une intercommunale, d'une structure de coopération ou d'une association de projet à l'impôt des sociétés se fait aux conditions suivantes :

1° la partie du capital social, des primes d'émission ou des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires, qui a

²⁶ Voy. Com.I.R., n° 179/18.

²⁷ Voy. W. Panis et J.-A. Jost, *op. cit.*, p. 116.

²⁸ Voy., concernant cette mesure générale anti-abus, M. Bourgeois et A. Nollet, « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal' en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *R.G.F.*, 2012, liv. 6, pp. 4-20

²⁹ W. Panis et J.-A. Jost, *op. cit.*, p. 123.

³⁰ Voy. points 33 à 54.

³¹ Voy. point 32.

réellement été libérée au cours des exercices comptables clôturés avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés, est considérée comme du capital libéré au sens de l'article 184 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux conditions prévues par les alinéas 1er et 2 de cet article;

2° les bénéfices antérieurement réservés, incorporés ou non au capital, et les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet 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, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés sont considérés comme des réserves déjà taxées;

3° les plus-values de réévaluation et les subsides en capital comptabilisés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet 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, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés, ne sont exonérés que s'ils restent portés dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peuvent servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques;

4° les frais qui sont réellement supportés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet au cours d'un exercice d'imposition qui prend cours à partir du premier jour de l'exercice d'imposition à partir duquel elle est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une provision pour

risques et charges au sens de la loi comptable constituée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet était soumise à l'impôt des personnes morales, sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel ils ont été réellement supportés pour autant qu'il soit satisfait aux conditions de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992;

5° les pertes définitives sur des actifs, qui sont réalisées par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 au cours d'un exercice d'imposition pour lequel elle est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une réduction de valeur comptabilisée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet était soumise à l'impôt des personnes morales, sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel elles ont été réalisées;

6° les amortissements, moins-values ou plus-values à prendre en considération dans le chef de l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet sur ses actifs sont déterminés comme si l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet avait toujours été assujettie à l'impôt des sociétés;

7° les pertes subies antérieurement par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet qui sont comptabilisées 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, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés ne peuvent pas être prises en compte pour déter-

miner la base imposable des exercices d'imposition pour lesquels l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés.

Toute reprise d'une réduction de valeur visée à l'alinéa 1er fera, le cas échéant, l'objet d'une majoration de la situation de début des réserves taxées de l'exercice d'imposition concerné à concurrence du montant de cette reprise.

Lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable pour laquelle l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif visées à l'article 24, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, celles-ci ne sont pas, par dérogation à l'article 361 du même Code, considérées comme des bénéfices de cette période imposable, à condition que l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet apporte la preuve qu'elles trouvent leur origine au cours d'une période imposable pour laquelle elle était assujettie à l'impôt des personnes morales ».

La circulaire traite successivement des points suivants :

- Capital libéré ;
- Réserves et provisions pour risques et charges ;
- Plus-values de réévaluation et subsides en capital ;
- Pertes définitives sur les actifs pour lesquelles une réduction de valeur est comptabilisée sous le régime I.P.M. ;
- Amortissement, plus ou moins-values sur des actifs acquis sous le régime I.P.M. ;
- Pertes subies antérieurement ;
- Sous-estimations d'éléments de l'actif ou surestimations d'éléments du passif ;

- Déduction à titre de RDT pour les dividendes alloués ou attribués par des personnes morales visées à l'article 180, 1°, du C.I.R. 1992³².

2. Quid des « régies communales autonomes » et des « associations » ?

Sans pouvoir se référer au régime spécifique évoqué ci-avant, quel est le régime transitoire réservé aux régies communales autonomes et aux associations ?

La circulaire administrative du 19 septembre 1977³³ commente la loi du 3 novembre 1976, loi qui a modifié les critères d'assujettissement à l'I.P.M. pour aboutir au régime que nous connaissons depuis lors. Il y est précisé (n°73) :

« Pour la détermination de la base imposable à l'ISoc., il y a lieu d'avoir égard au fait :

- *que la taxe annuelle compensatoire des droits de succession (voir art. 147 à 162 du Code des droits de succession) ne doit pas être rangée parmi les dépenses non admises;*
- *que ne doivent pas être repris parmi les revenus imposables de l'ex.d'imp. 1977, les montants qui, bien qu'ayant été perçus au cours de la période imposable se rapportant à cet ex.d'imp. : soit ont déjà été acquis définitivement pendant un exercice comptable précédent; soit représentent la rémunération de prestations effectuées pendant les années pour lesquelles l'association ou le groupement n'était pas assujetti à l'ISoc. suivant le droit commun;*
- *que les pertes subies au cours d'une période pour laquelle l'association ou le groupement concerné ne tombait pas sous le régime de l'ISoc. suivant le droit*

³² Voy. sur ce point, J. Van Dyck, « Constructions juridiques : les premiers questionnaires détaillés sont envoyés », *Le Fiscalogues*, 1440, Le 28 août 2015, p. 6.

³³ Circulaire n° Ci.D 19/292 822

commun, ne peuvent être déduites des bénéfices réalisés pendant les années pour lesquelles l'ISoc. est applicable;

- *que les actifs et passifs de l'association ou du groupement doivent être considérés comme apportés au premier jour de la période pour laquelle cette association ou ce groupement est soumis à l'ISoc. suivant le droit commun et ce pour une valeur à fixer avec le contribuable intéressé; le cas échéant, on pourra se baser sur les déclarations annuelles à la taxe compensatoire des droits de succession;*
- *que les subsides d'investissement sont en principe imposables pour la période imposable au cours de laquelle ils sont attribués (cf. 96/6 Com.IR), étant entendu que, sur demande écrite de l'association ou du groupement intéressé, il peut être procédé de la manière prévue pour les cas visés aux 44/141.3 et 141.4, Com.IR. »*

La circulaire ne traite cependant pas de la problématique des provisions pour risques et charges ou encore des subsides.

Notons encore qu'en 2006, le ministre des Finances³⁴ s'est exprimé comme suit à l'égard de la transition des ASBL :

« Les bénéfices résultant des opérations réalisées par une ASBL, pendant son assujettissement à l'impôt des personnes morales 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. Doivent également être considérées comme réserves taxées au même moment les provisions pour risques et charges existantes et constituées pendant les périodes imposables de l'assujettissement à l'impôt des personnes

³⁴ Voy. la réponse à la question parlementaire n° 1043 du 19 décembre 2005, Questions et Réponses, Chambre, 27 mars 2006, p. 21922.

morales. (...)

Enfin, je tiens à rappeler que les pertes encourues³⁵ pendant l'assujettissement à l'impôt des personnes morales, ne peuvent être déduites pour déterminer la base imposable à l'impôt des sociétés. »

3. Comparaison (exemple)

Le Service des Décisions Anticipées a repris l'analyse faite par le ministre des Finances en considérant comme réserve déjà taxée les subsides en capital d'une régie communale autonome dans le cadre de la transition de l'I.P.M. vers l'ISoc.³⁶ Ainsi, par exemple, l'on peut apercevoir une différence vis-à-vis du régime transitoire applicable aux intercommunales puisque, dans ce cas, l'exonération de l'ISoc. disparaît lorsque la condition dite d'intangibilité n'est plus respectée³⁷.

D. Implications sur d'autres entités ?

Certes, la circulaire envisage de manière générale les intercommunales, régies communales autonomes et les associations, telles que définies ci-avant (voy. III. A.). De plus, le régime transitoire défini est spécifique aux seules intercommunales (structures de coopération et associations de projet).

Pourtant, cette réforme n'est pas sans conséquence sur les ASBL et sur les autres personnes morales ne poursuivant pas un but lucratif.

Au point 15 de la circulaire, il est précisé que l'exclusion de l'exception reprise au n°179/30 du commentaire administratif n'a plus lieu

³⁵ Voy. aussi Q. et R., Sén., sess. 1999-2000 (n° 2-3), question n° 100 du 1^{er} octobre 1999 de M. Istasse, p. 118. Voy. toute fois, Civ. Mons, 7 mai 2003, F.J.F., 2004, liv. 1, 43. Voy. sur cette problématique X. Gérard, « Les impôts directs », *La Fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Les manuels pratiques des FUCaM Limal, Anthemis, 2011, pp. 123-124.

³⁶ Voy. décision n° 2014.431 du 10 mars 2015.

³⁷ Voy. J. Van Dyck, « Constructions juridiques : les premiers questionnaires détaillés sont envoyés », *Le Fiscalogues*, n° 1440, 28 août 2015 p. 6 ; X, « Régie communale autonome Passage de l'IPM à l'ISoc. Subsides en capital », *Le Fiscalogues*, n° 1440, 28 août 2015, p. 15.

d'être³⁸. Qu'est-ce à dire ? Cet extrait du commentaire administratif disposait que les ASBL et autres personnes morales ne poursuivant pas un but lucratif et œuvrant exclusivement ou principalement en matière d'expansion économique ou sociale lorsque l'association ou le groupement constitue le prolongement ou l'émanation des pouvoirs publics qui détiennent directement ou indirectement la majorité des droits sociaux^{39 40} ; cette exception n'existe plus.

Un autre extrait du commentaire administratif précise que les ASBL fondées par des administrations communales ou provinciales ou assimilées, doivent être soumises à l'I.P.M. « **par assimilation au traitement fiscal des intercommunales** »^{41 42}.

Ainsi, dans le cas d'une Agence Locale pour l'Emploi constituée sous la forme d'une ASBL par une commune. L'administration a consi-

³⁸ Voy. Circulaire AGFisc N° 10/2016 – Ci.700.544, n° 15, al. 2.

³⁹ Com. I.R., n° 179/30.

⁴⁰ Voy. Civ. Mons, 25 octobre 2011, www.fiscalnet.be

⁴¹ Nous soulignons

⁴² Com. I.R., n° 179/31.

déré qu'elle devait être soumise à l'I.Soc. et enrôle des cotisations ad hoc pour les exercices d'imposition 2005 à 2007. Le Tribunal de première instance de Mons va déclarer que, dans la mesure où cette ASBL a été fondée par une commune, elle doit être assimilée à une intercommunale et, conformément au commentaire administratif, elle est par conséquent exclue du champ d'application de l'I.Soc.⁴³. En degré d'appel, le 16 mars 2016, la Cour d'appel de Mons a confirmé la décision de première instance en évoquant notamment l'extrait du commentaire administratif évoqué ci-avant.

Cette exception, vu son fondement – pour rappel, l'assimilation au traitement fiscal des intercommunales, ne doit-elle pas être remise en question également ?

⁴³ Civ. Mons, 10 octobre 2011, J. Van Dyck, « ALE avec section titres-services : impôt des personnes morales », *Le Fiscologue*, n° 1271, 11 novembre 2011, pp. 2-3 ; *F.J.F.*, n° 2012/279

Sabine Garroy

Aspirante FNRS
Tax Institute de l'ULg

Le commissaire et le non-respect des lois et règlements au sein de l'ASBL

Quel doit être le comportement du commissaire d'une ASBL qui est informé, ou découvre, des infractions aux lois et règlements ? Telle est la question récemment abordée au plus haut niveau des régulateurs des professions comptables dans le monde. Les conclusions ne sont, sur certains points, parfois essentiels, pas directement applicables en Belgique, mais notre législation pourrait évoluer sous l'influence de ces débats internationaux.

La problématique des actes illégaux (pudiquement appelée en anglais « *Non-Compliance with Laws and Regulations* ») vient en effet d'être réexaminée par l'*International Ethics Standards Board for Accountants*. Cette revue a conduit à de nouvelles dispositions, à la fois dans le Code de déontologie des comptables professionnels¹ et dans la norme inter-

nationale d'audit 250. Les changements sont censés, dans les deux cas, être effectivement mis en œuvre à compter du 15 juillet 2017.

Dans le cadre limité de cet article, nous nous contenterons de citer les principes fondamen-

¹ Le Conseil des normes internationales de déontologie comptable est un organisme de normalisation qui se veut indépendant, au service de l'intérêt public, et qui établit principalement le Code de déontologie des comptables professionnels. Voyez <https://www.ethicsboard.org/>