

Régime fiscal des ASBL sous l'empire du Code des sociétés et des associations

Xavier Gérard

*Collaborateur scientifique à l'ULiège
Avocat au barreau de Bruxelles*

et

Sabine Garroy

Assistante-doctorante à l'ULiège (Tax Institute)

Introduction générale

S'il y a bien un constat que nous pouvons tirer au lendemain de cette campagne électorale, c'est la volonté de nos édiles politiques, parfois teintée d'une pointe de populisme, de crucifier la fraude et l'évasion fiscales, ce monstre informe protégé par les eaux sombres et profondes du *Loch Ness*. Ce discours est connu de tous depuis des décennies.

Il y a d'autres obstinations, parfois moins connues du grand public. Les associations sont l'une de ces cibles. La crise pétrolière (une coïncidence ?) fut le terreau d'un *Malleus Maleficarum* tendant à pourchasser et éliminer ces affreuses sorcières qui profitaient d'un régime fiscal (considéré comme) favorable. L'imprécision des textes régissant l'impôt des personnes morales n'est pas étrangère à ce sentiment d'insécurité, voire de persécution chez ces acteurs souvent animés d'intentions louables.

De façon totalement surprenante, le travail colossal réalisé afin de réformer notre droit des personnes morales a totalement négligé le secteur non-marchand. Quelle occasion manquée ! Pire, le législateur n'a littéralement pas touché à la fiscalité de ce secteur. C'est du moins, en apparence, le message véhiculé par les auteurs de cette réforme.

Une analyse approfondie et transversale nous amène à des conclusions parfois fort différentes. Dans le cadre de cette contribution, nous nous limiterons à trois aspects particuliers et invitons le lecteur assidu à découvrir, d'ici quelques mois, une étude détaillée de la question.

Dans la première partie, nous nous interrogerons sur l'impact réel de la réforme du droit des personnes morales sur le régime de fiscalisation des revenus des ASBL. Nous soulignerons à cette occasion le fossé grandissant entre la terminologie du droit des

personnes morales et celle du droit fiscal ; un gage d'une insécurité juridique grandissante ? L'accent sera également porté sur la naissance des « entreprises sociales » et la disparition (parfois regrettée) de la société à finalité sociale. Enfin, nous aborderons les facteurs distinctifs entre impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés.

La seconde partie sera consacrée au passage d'un impôt à l'autre. Jusqu'à présent, cette question faisait défaut dans notre volumineux Code des impôts sur les revenus. Ces nouvelles dispositions permettront-elles d'enterrer le *Malleus Consociationum* ou, au contraire, contribueront-elles à la rédaction de nouvelles pages sombres pour ce secteur ?

Enfin, la troisième partie abordera les transformations de sociétés et associations, lorsque ces transformations concernent le secteur associatif. La grande nouveauté est la possibilité de transformer une société en une association. Nous soulignerons les (nouvelles) conséquences fiscales de ces différentes opérations.

Au lecteur espérant trouver des réponses tranchées aux questions qu'il se pose, nous sommes déçus de devoir lui annoncer que cette réforme soulève de nouvelles questions sans nécessairement satisfaire notre soif de certitude. Nous le disons : le secteur non-marchand a été oublié.

I. L'impact du Code des sociétés et des associations sur le régime de fiscalisation des revenus des ASBL : lorsque l'un part et l'autre reste

*« N'est-il péché que de jeunesse ?
N'est-il passé que rien ne laisse ?
Les grands amours sont en détresse
Lorsque l'un part et l'autre reste »*

Charlotte GAINSBORG

Paroles de la chanson « L'un part... L'autre reste » (2005)

Introduction de la partie I

1. L'impact fiscal d'une réforme non fiscale compte tenu de l'interdépendance des branches du droit. Le Code des sociétés et des associations¹ (ci-après « CSA ») opère une réforme fondamentale du droit des personnes morales. Même si une réforme fiscale concomitante n'était pas à l'ordre du jour, les effets d'une réforme non fiscale sur la fiscalité n'ont pas été occultés pour autant. S'il a été déploré à différentes reprises de ne pas pouvoir discuter de façon simultanée des textes *fiscaux*

¹ Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions divers, M.B., 4 avril 2019.

et *non fiscaux*, le contenu de la loi adaptant certaines dispositions fiscales *fédérales*² au nouveau CSA est désormais connu : le texte avait été adopté en séance plénière de la Chambre des représentants le 28 février 2019³ et il figure désormais dans une loi du 17 mars 2019 publiée au *Moniteur belge* du 10 mai⁴.

Sauf exceptions, les textes fiscaux sont adaptés avec effet au 1^{er} mai 2019. Toutefois, des mesures ont été prises pour assurer une certaine cohérence avec l'entrée en vigueur progressive du CSA pour les personnes morales existantes⁵.

2. Objectif : neutralité fiscale. Cette loi vise en principe à assurer « la neutralité sur le plan fiscal » de la réforme du droit des personnes morales, une neutralité qui ne peut être obtenue, à certains égards, qu'en modifiant les dispositions fiscales sur le fond afin, lit-on, « d'éviter toute divergence entre ces deux branches du droit et le bon fonctionnement du nouveau droit des sociétés et des associations, tant en matière [de] droit des sociétés qu'en matière de droit fiscal »⁶.

Ainsi, différentes adaptations sont envisagées afin de tenir compte de la consécration du siège statutaire pour déterminer la *lex societatis* en droit des personnes morales, de la disparition de la notion de capital social dans la plupart des sociétés du CSA, de la nouvelle réglementation en matière de rachat d'actions propres dans la société à responsabilité limitée et la société anonyme, de la nouvelle terminologie retenue en droit des personnes morales⁷ ou encore de la redéfinition de la spécialité légale des personnes morales et des nouvelles possibilités de transformation entre structures qui en découlent.

² Sur le plan régional, voy. notamment le décret flamand du 21 décembre 2018 contenant diverses mesures fiscales, *M.B.*, 28 décembre 2018. À ce sujet, voy. entre autres : M. PETIT, « La Flandre s'adapte au nouveau CSA, modifie l'impôt de donation et le droit de vente, introduit une procédure de rectification et prévoit diverses mesures anti-fraude », *Droits d'enregistrement*, mars 2019, n° 1, pp. 1-12.

³ Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/005.

⁴ Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

⁵ Voy. art. 119 de la loi du 17 mars 2019. À ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, pp. 7-8 : « Pour ces sociétés existantes, l'ancien Code des sociétés continuera à s'appliquer pendant un certain temps. Le présent projet en tient compte en veillant à maintenir, pour les sociétés qui y resteraient soumises, les références des codes fiscaux aux dispositions du Code des sociétés, comme en veillant à maintenir temporairement, pour les sociétés qui peuvent garder temporairement une forme juridique abrogée (p. ex. la société agricole ou le groupement d'intérêt économique), la référence dans les codes fiscaux à ces formes de sociétés disparues » ; R. THONET, « Les conséquences fiscales de la réforme du Code des sociétés et des associations », in *Le nouveau Code des sociétés – Une réforme fondamentale aux impacts majeurs pour les entreprises*, Séminaire Vanham & Vanham, Bruxelles, 9 mai 2019, p. 21.

⁶ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 3.

⁷ Outre la suppression de la notion de siège social, l'on peut notamment évoquer l'adaptation des noms des groupements ou des renvois à certains textes (cf. la loi du 27 juin 1921 remplacée par la partie 3 du Code des sociétés et des associations ou encore le renvoi à la notion de « petite société » vers l'article 1:24 du CSA en lieu et place de l'article 15 du C. soc.).

3. Un parti pris : garantir la neutralité fiscale des conditions d'assujettissement à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales par le biais d'un *statu quo*. Concernant le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales, nonobstant les modifications fondamentales opérées en droit des personnes morales, il est soutenu que la neutralité devrait ici résulter du maintien du système « IPM/ISoc » en l'état. Il est en effet prévu que « le présent projet ne modifie en rien les conditions actuelles de l'assujettissement à l'ISoc ou à l'IPM des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif au sens des articles 181 et 182 du CIR »⁸. Dans le même sens, quelques mois auparavant, le ministre de la Justice avait déjà annoncé que le fait qu'une ASBL puisse exercer à l'avenir des activités économiques de manière illimitée n'impacterait pas l'évaluation menée par le fisc⁹. N'est-ce toutefois pas une gageure de prétendre qu'un *statu quo* garantira une neutralité fiscale en la matière ? Dans son avis d'octobre 2017, le Conseil d'État avait en effet souligné que les modifications apportées par le CSA au droit des sociétés et des associations auraient une incidence sur les règles fiscales et sur leur application et que ces modifications pourraient avoir des incidences plus fondamentales en pointant du doigt la problématique de la détermination de l'impôt sur les revenus applicable aux personnes morales¹⁰.

⁸ Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37.

⁹ Voy. <https://www.koengeens.be/fr/news/2018/01/24/reforme-du-droit-des-associations-quels-enjeux-pour-le-secteur-a-profit-social>. Dans le même sens, voy. également la brochure « L'asbl après la réforme : du début à la fin » : https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/vzw_na_de_hervorming_2018_fr.pdf, p. 12.

¹⁰ Avis rendu par la section législation du Conseil d'État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017 sur un avant-projet de loi introduisant le Code des sociétés et associations et portant des dispositions diverses, p. 23 : « D'autres modifications pourraient avoir des incidences plus fondamentales. Ainsi, le nouveau critère de distinction entre les sociétés et les associations (articles 1:1 à 1:4 en projet), qui implique que les associations pourront désormais, comme les sociétés, exercer toute activité économique, pourrait bouleverser la manière dont sont interprétées ou appliquées les dispositions fiscales relatives à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, et singulièrement :

1° l'article 182 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui dispose que, "[d]ans le chef des associations sans but lucratif et des autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif, ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif : 1° les opérations isolées ou exceptionnelles ; [...] 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" ;

2° l'article 220 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui dispose que "[s]ont assujettis à l'impôt des personnes morales : [...] 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".

Ces dispositions ont manifestement été rédigées pour correspondre, dans une très large mesure, à l'ancienne distinction entre les sociétés et les associations et leur application dans le contexte du Code en projet entraîne pour le moins de nombreuses incertitudes. À supposer que les règles fiscales et leur interprétation ne changent pas, on devra toujours distinguer les personnes morales qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales et celles qui ne s'y livrent pas, ce qui, en pratique, ôtera sur ce point son principal effet à la réforme envisagée, laquelle n'atteindra dès lors pas le but que l'exposé des motifs indique vouloir poursuivre en termes notamment de simplification ».

4. Plan. La question sur laquelle nous souhaitons nous pencher est celle-ci : à textes fiscaux quasi inchangés, quelles répercussions pourrait avoir le CSA sur le régime actuel de fiscalisation des revenus des ASBL ?¹¹

Nous observerons d'abord que le CSA n'a aucun impact sur le *processus* de départage entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales (A) avant d'évaluer l'influence de ce même Code sur l'*application* du processus de départage aux ASBL (B). L'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales sont deux impôts très différents. Les disparités entre l'un et l'autre touchent la *base d'imposition*, le *taux d'imposition* et le *mode de perception* de l'impôt. Vu qu'il existe, dans l'absolu, deux scénarii possibles (l'ASBL est soumise à l'impôt des personnes morales ; l'ASBL est soumise à l'impôt des sociétés), nous soulignerons finalement les spécificités de l'un et l'autre impôts sur ces différents aspects (C).

A. L'absence d'impact de la réforme du droit des personnes morales sur le *processus* de départage entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales

5. Champs d'application. Pour déterminer le statut fiscal d'une ASBL en matière de fiscalité directe, il convient d'établir si elle est soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales en examinant le champ d'application *ratione personae* de ces deux régimes.

Le champ d'application de l'impôt des personnes morales est défini par l'article 220 du Code des impôts sur les revenus (ci-après « CIR 92 ») :

« Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

- 1° l'État, 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 waterings ;
- 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 principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une

¹¹ Concernant d'autres interactions entre droit des personnes morales et droit fiscal dans le cadre de la réforme du droit des sociétés et des associations, voy. notamment : L. BROSENS, M. DHAENE et W. VANDE VELDE, « Enkele fiscale bedenkingen bij het nieuwe Wetboek Vennootschapsrecht », *Fisc. Act.*, 2017/43, pp. 17-20. Voy. aussi l'exposé de O. HERMAND consacré aux aspects fiscaux de la réforme du Code des sociétés et des associations (Colloque « Le nouveau code des sociétés et des associations », journée d'études organisée par le CRIDES, Louvain-la-Neuve, 8 février 2018).

exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182 ;

- 4° les associations qui ne sont pas visées par les dispositions précédentes, qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, qui ne recueillent pas de bénéfices ou profits et qui ont choisi pour un délai d'au moins six périodes imposables successives d'être assujetties à l'impôt des personnes morales de la manière déterminée par le Roi. »

Les articles 179 et 179/1 CIR 92 délimitent le champ d'application de l'impôt des sociétés.

Selon l'article 179 CIR 92, sont assujettis à l'impôt des sociétés, « les sociétés résidentes et les organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle ».

En vertu de l'article 179/1 CIR 92, « 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, 194ter/1 ou 194ter/3, 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, 194ter/1 ou 194ter/3 ainsi que pour les trois exercices d'imposition suivants ».

6. Champ d'application de l'impôt des personnes morales. Le champ d'application de l'impôt des personnes morales est *vaste* et assez *hétéroclite*. En effet, l'article 220, 1°, du CIR 92 énumère différentes collectivités politiques, les établissements culturels publics ainsi que les polders et waterings. Ces entités sont *automatiquement* régies par l'impôt des personnes morales. L'article 220, 2°, du même Code renvoie à une autre disposition, l'article 180 du CIR 92, qui prévoit une liste limitative d'entités *non assujetties* à l'impôt des sociétés et qui reviennent ainsi dans l'escarcelle de l'impôt des personnes morales (cela concerne notamment certaines intercommunales, Infrabel, ou encore, les sociétés régionales de transport¹²). L'article 220, 3° fait référence

¹² Voy. art. 180, al. 1^{er}, du CIR 92 : « Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

1° les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations visées à l'alinéa 2 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 ; [...]

3° l'Office national du ducroire ;

4° la Compagnie belge pour le Financement de l'Industrie ; [...]

5°bis le Fonds de participation, le Fonds de participation – Flandre, le Fonds de participation – Wallonie et le Fonds de participation – Bruxelles ;

6° la Société régionale wallonne de transport public de personnes et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées ;

7° la Société des transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein ;

au champ d'application « en partage » avec l'impôt des sociétés¹³. Enfin, instauré à la fin de l'année 2017 dans le contexte d'une réforme de la taxe Caïman¹⁴, l'article 220, 4°, du CIR 92 prévoit la possibilité pour des associations de fait de se soumettre volontairement à l'impôt des personnes morales.

7. Champ d'application de l'impôt des sociétés. Concernant l'article 179 du CIR 92, la notion de « société résidente » fait écho au champ d'application partagé entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales¹⁵. Pour le reste, notons que les organismes de financement de pensions sont automatiquement soumis à l'impôt des sociétés¹⁶ mais sur une base réduite¹⁷. L'article 179/1 du CIR 92 a été inséré dans le CIR 92 à l'occasion de l'élargissement du *tax shelter* – incitant fiscal visant à encourager l'investissement¹⁸ – aux « œuvres scéniques » (notamment l'opéra, le cirque, le théâtre ou encore le ballet)¹⁹, sachant qu'un tel dispositif existait déjà pour les « œuvres

8° la Société des transports intercommunaux de Bruxelles ;

9° les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971 ; [...]

11° la société de droit public à finalité sociale Enabel, Agence belge de Développement ;

12° la société anonyme de droit public Infrabel ;

13° la société de droit public à finalité sociale APETRA [...] ».

¹³ Voy. *infra*, n° 8 et s.

¹⁴ Voy. *infra*, note subpaginale n° 53.

¹⁵ Voy. *infra*, n° 8 et s.

¹⁶ Depuis l'entrée en vigueur d'une loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), M.B., 28 décembre 2006 (art. 319).

¹⁷ Selon l'article 185bis, § 1^{er}, du CIR 92, « par dérogation à l'article 185, [...] les organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, ne sont imposables que sur le montant total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts, sans préjudice toutefois de leur assujettissement à la cotisation spéciale prévue à l'article 219 ».

¹⁸ Ce système d'incitant est réservé à certains acteurs et à des œuvres spécifiques. En ce qui concerne les acteurs, la société de production doit être une société belge ou une filiale belge d'une société étrangère. Cette règle vaut également pour l'investisseur. Des mesures ont été prises par ailleurs pour éviter que des sociétés investissent dans leur propre projet et profitent ainsi doublement du mécanisme. L'œuvre, pour être « éligible », doit être agréée par la Communauté compétente comme « œuvre européenne » (concernant le *tax shelter* « œuvres audiovisuelles », l'on vise également des productions internationales sous conditions : cf. art. 194ter, § 1^{er}, al. 1^{er}, 4°, CIR 92).

Il ne faut pas confondre ce dispositif avec le *tax shelter* « entreprises débutantes », un dispositif fiscal prévu pour inciter les citoyens à investir du capital dans des petites sociétés qui débutent et qui peuvent rencontrer des difficultés pour rassembler ces fonds propres (cf. art. 145²⁶ CIR 92 et 63^{12/1} A.R./CIR 92).

¹⁹ Voy., pour un commentaire du *tax shelter* « œuvres scéniques » : P.-P. HENDRICKX, « L'extension du *tax shelter* aux arts de la scène », *R.G.F.C.P.*, 2017/2, pp. 6-16 ; M. GOLDRAJCH, « Extension du Tax Shelter aux arts de la scène », *Act. fisc.*, n° 2017/07 ; Y. DEWAELE, « Actualités 2016 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique. Édition 2017*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 162-170, n° 8 ; A. OTTOY, « Producenten van *tax shelter*-podiumkunsten : knelpunten en suggesties », *Fisc. Act.*, 2017, liv. 6, pp. 4-6 ; A. OTTOY, « Uitbreiding *tax shelter* voor film naar podiumkunsten : staande ovatie of kort applaus ? », *Fisc. Act.*, 2017, liv. 6, pp. 1-4 ; S. GARROY, « Les ASBL et le Tax Shelter : un cadeau empoisonné ? », *ASBL Actualités*, février 2017, pp. 7-11.

audiovisuelles » (principalement le cinéma)²⁰ et que le législateur a adopté, le 29 mars 2019, une loi visant à étendre le *tax shelter* à l'industrie du jeu vidéo²¹.

8. ASBL et impôt applicable : le processus de départage de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés est le *quod plerumque fit*. En dehors de l'hypothèse du *tax shelter artistique* (cas d'assujettissement direct à l'impôt des sociétés), il convient de *départager* préalablement l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés, deux impôts concurrents.

La partie du champ d'application de l'impôt des personnes morales qui se détermine *en considération du* champ d'application de l'impôt des sociétés est prévue à l'article 220, 3°, du CIR 92. Les liens entretenus entre les deux impôts y apparaissent de deux ordres et en deux temps. Ainsi, les personnes morales qui ont en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont soumises à l'impôt des personnes morales (*premier temps*). Selon l'article 179 du CIR 92, les sociétés résidentes, notamment, sont assujetties à l'impôt des sociétés. Les conditions requises pour être assujetti à l'impôt des sociétés en tant que société résidente sont, à une notable exception près²², également applicables à l'impôt des personnes morales ; l'impôt des personnes morales peut, de ce point de vue, apparaître comme « dérogatoire »²³ à l'impôt des sociétés. Par ailleurs, les personnes morales qui ont en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182

²⁰ Pour un exposé complet du *tax shelter* « œuvres audiovisuelles », nous renvoyons à la contribution d'A. VANDENBULKE : « Le nouveau régime de tax shelter pour la production audiovisuelle », *J.T.*, 2015, n° 33, pp. 707-711. Pour prendre connaissance des modifications qui ont encore été apportées à ce régime par la loi du 26 mai 2016 (*M.B.*, 7 juin 2016), voy. J. VAN DYCK, « Nouvelles adaptations du tax shelter pour la production audiovisuelle », *Fiscologue*, n° 1478, 3 juin 2016, p. 8.

²¹ Voy. la loi du 29 mars 2019 visant à étendre le *tax shelter* à l'industrie du jeu vidéo, *M.B.*, 16 avril 2019. En vertu de l'article 7 de cette loi, entrée en vigueur le 16 avril 2019, « l'application de la présente loi est conditionnée ; 1° à la signature préalable d'un accord de coopération entre les communautés et l'État fédéral en ce qui concerne les œuvres éligibles ; 2° à la décision prise par la Commission européenne que le régime du *tax shelter* pour les jeux vidéo visé à l'article 194ter/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne constitue pas une aide d'État incompatible visée à l'article 107, 1, du Traité de fonctionnement de l'Union européenne. Les articles 2 à 6 s'appliquent aux conventions-cadres signées à partir du premier jour du mois suivant la publication au *Moniteur belge* d'un avis du ministre des Finances, qui informe de l'accomplissement des deux conditions ». À ce sujet, voy. J. VAN DYCK, « Tax Shelter : bientôt pour les "jeux vidéo" originaux », *Fiscologue*, n° 1601, 1^{er} mars 2019, p. 3 ; C. VAN GEEL, « Extension du tax shelter à l'industrie du jeu vidéo », *Actualités Monkey*, 17 avril 2019 ; « Tax shelter pour "l'industrie du jeu vidéo" : encore quelques modifications », *Fiscologue*, n° 1612, 26 avril 2019, p. 12 ; M. GOLDRAJCH, « Extension du Tax Shelter à l'industrie du jeu vidéo », *TaxTODAY*, 6 mai 2019.

²² En effet, le fait de se livrer ou non à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif revêt une importance capitale pour déterminer si c'est l'impôt des personnes morales (en l'absence de telles opérations) ou bien l'impôt des sociétés (si de telles opérations sont réalisées) qui s'applique. Voy. *infra*, n° 18.

²³ Voy. X. GÉRARD, « Les impôts directs », in *La Fiscalité des A.S.B.L. et du secteur non-marchand*, coll. Les manuels pratiques des FUCaM, Limal, Anthemis, 2011, p. 40, n° 14.

du CIR 92 sont assujetties à l'impôt des personnes morales (*second temps*). Ces deux dispositions prévoient des cas dans lesquels l'application de l'impôt des sociétés sera exclue et où c'est l'impôt des personnes morales qui sera de rigueur.

Ceci étant précisé, évoquons le champ d'application de l'impôt des sociétés (1) puis celui de l'impôt des personnes morales (2).

1. L'application de principe de l'impôt des sociétés aux sociétés résidentes : une première esquisse des contours d'un concept fiscal

9. Sociétés résidentes et ASBL. Les sociétés résidentes sont soumises à l'impôt des sociétés. Cela signifie-t-il qu'une *association* sans but lucratif ne peut jamais être soumise audit impôt ? Que nenni. La « société résidente » est en effet un concept défini d'une manière particulière en droit fiscal. Pour en appréhender les contours, il faut se reporter aux définitions générales qui introduisent le Code des impôts sur les revenus. Celles-ci sont d'usage pour l'application du CIR 92, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution ; elles visent donc à assurer une « uniformité d'interprétation ».

L'on entend ainsi par « société », « toute société, *association*²⁴, établissement ou organisme quelconque qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui :

- soit possède la personnalité juridique en vertu du droit, belge ou étranger, qui le régit ;
- soit est régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique mais a une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge et répond à la définition de société résidente [...].

Les organismes de droit belge possédant la personnalité juridique qui, pour l'application des impôts sur les revenus, sont censés être dénués de la personnalité juridique, ne sont pas considérés comme des sociétés »²⁵.

Avec l'adoption de la théorie du siège statutaire en droit belge des personnes morales, l'on peut rencontrer des difficultés pour vérifier que l'organisme en cause est bel et bien doté de la personnalité juridique, le cas échéant, selon un droit des personnes morales étranger, qu'il s'agisse de sociétés étrangères mais également désormais de sociétés résidentes (par exemple, avec une société qui a son siège réel en Belgique mais son siège statutaire à l'étranger). La solution adoptée pour l'impôt des non-résidents est reprise *mutatis mutandis* pour les sociétés résidentes : un organisme régi

²⁴ Nous soulignons.

²⁵ En vertu de l'art. 2, § 1^{er}, 5^o, a), CIR 92.

par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique mais qui a une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge peut être qualifié de société.

Par « société résidente », l'on désigne « toute société qui a en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés. La société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée, sauf preuve contraire, y avoir aussi son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration. La preuve contraire est admise uniquement s'il est démontré en outre que le domicile fiscal de la société est établi dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre État »²⁶.

Afin de tenir compte de la dissociation possible entre *lex societatis*²⁷, d'une part, et domicile fiscal, d'autre part, la référence au « siège social » – source potentielle d'ambiguïté – est supprimée²⁸. Aussi, l'on consacre dans la loi une pratique administrative et jurisprudentielle actuelle²⁹, à savoir une présomption simple en vertu de laquelle une société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée avoir son siège réel en Belgique. Afin d'éviter les situations de « doubles non-résidences »³⁰ fiscales, la présomption ne peut être renversée que si la société ou l'administration fiscale³¹ prouve que le domicile fiscal est établi dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre État³².

Il ressort de ces dispositions que quatre³³ conditions doivent en principe être rencontrées pour qu'un organisme soit assujettie à l'impôt des sociétés : posséder la

²⁶ En vertu de l'art. 2, § 1^{er}, 5^e, b), al. 1^{er}, CIR 92.

²⁷ Voy. *infra*, n° 14.

²⁸ Notamment aux art. 2, 220, 3^o et 227 CIR 92.

²⁹ Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 11. Les références suivantes sont évoquées : Com. I.R., n° 179/22 et Bruxelles, 29 juin 1982, F.J.F., n° 82/119. À ce sujet, voy. aussi : Civ. Mons, 6 mai 2003, F.J.F., n° 2003/281 ; J. MALHERBE, *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994, p. 56 ; T. JANSSEN et P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, 3^e éd., Anvers, Intersentia, 2008, pp. 39-40 ; K. DE MOOR, « Vennootschapsbelasting », in *Fiscale Rechtspraakoverzichten Inkomstenbelastingen 1980-1998*, Bruxelles, Larcier, 2000, pp. 7-8.

³⁰ Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 11.

³¹ Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 104 : « Le droit fiscal étant d'ordre public, l'administration fiscale doit également pouvoir faire reconnaître le siège réel dans un autre État, même dans des circonstances où ce n'est pas la société elle-même qui apporte cette preuve, mais l'administration qui, dès lors qu'elle dispose des informations pertinentes, est effectivement en mesure de le faire ». À ce sujet, voy. L. DE BROE et M. PEETERS, « Le "siège réel" évacué au profit du "siège statutaire" », *Fiscologue*, n° 1607, 12 avril 2019, p. 1.

³² En vertu de l'art. 2, § 1^{er}, 5^e, b), al. 2, CIR 92.

³³ La cinquième condition, relative à la « constitution régulière », qui figurait dans la définition de la société de l'article 2 du CIR 92 est supprimée compte tenu de son obsolescence. Nonobstant la théorie des cadres légaux obligatoires qui imposait la forme de la société en nom collectif dès lors qu'une activité commerciale était menée, l'administration fiscale considérait ces sociétés irrégulièrement constituées (en l'absence d'un acte de constitution écrit) comme des sociétés dénuées de la personnalité juridique.

personnalité juridique fiscale (a) ; se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (b) ; avoir en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration (c) ; ne pas être exclu du champ d'application de l'impôt des sociétés (d).

a. Posséder la personnalité juridique fiscale

10. Une organisation dotée de la personnalité juridique en droit des personnes morales n'est pas automatiquement reconnue comme une personne juridique pour l'application des impôts sur les revenus. C'est à l'article 29 du CIR 92 que l'on retrouve la liste des entités ne possédant pas ou « n'étant pas censées » posséder la personnalité juridique³⁴. Un régime de transparence fiscale est réservé aux organisations dépourvues de personnalité juridique ou considérées comme telles d'un point de vue fiscal³⁵.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 13 avril 1995, il n'était plus possible pour une société commerciale constituée sans écrit d'acquérir la personnalité juridique. Partant, il n'y avait plus lieu, depuis lors, de vouloir l'en priver d'un point de vue fiscal.

³⁴ « § 1^{er} Dans les sociétés ou associations sans personnalité juridique, autres que celles visées à l'article 2, § 1^{er}, 5^o, a, alinéa 1^{er}, deuxième tiret, qui recueillent des bénéfices ou profits, les prélèvements des associés ou membres et leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices ou profits desdits associés ou membres.

§ 2 Pour l'application du § 1^{er}, sont censés être des associations sans personnalité juridique :

1° / (abrogé) ;

2° les sociétés agréées comme entreprise agricole visées à l'article 8:2 du Code des sociétés et des associations, et qui ont la forme d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite, à l'exception de celles qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés ; le Roi fixe les conditions auxquelles sont subordonnés l'option et son maintien ;

3° les groupements européens d'intérêt économique ;

4° les sociétés en nom collectif issues de la transformation d'un groupement d'intérêt économique en application de l'article 41 du Code des sociétés et des associations, à condition que les activités de la société en nom collectif aient exclusivement pour but de faciliter ou de développer l'activité économique de ses associés, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité ; en outre, l'activité de la société en nom collectif doit se rattacher à l'activité de ses associés et avoir un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci ;

5° les associations des copropriétaires qui possèdent la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5, § 1^{er}, du Code civil ».

³⁵ Les bénéfices ou profits d'organisations (sociétés ou associations) non personnalisées sont considérés comme des bénéfices ou profits de leurs associés ou membres. À cet égard, il convient de distinguer la situation des entités sans personnalité juridique qui se livrent à une exploitation ou à une occupation lucrative de celles qui ne se livrent pas à de telles opérations. Pour les premières, les bénéfices ou profits résultant de l'activité sont répartis entre les associés ou membres et sont imposables dans leur chef, à l'impôt auquel ils sont eux-mêmes assujettis (Com. I.R., n° 179/28). Pour les secondes – sans percevoir de bénéfices ou de profits d'une occupation professionnelle –, ce sont les revenus des biens mobiliers ou immobiliers gérés par l'association qui sont *en principe* répartis entre les membres et imposables dans leur chef au titre de revenus mobiliers ou immobiliers. *En pratique* toutefois, concernant cette seconde catégorie, le traitement fiscal par transparence n'est pas appliqué dans le chef des membres d'organisations politiques, syndicats, œuvres paroissiales, mouvements de jeunesse, associations d'agrément ou associations culturelles. L'administration fiscale ne parvient pas à identifier les membres de ces entités et à imposer de manière transparente les revenus qu'elles perçoivent. Les services de contrôle vérifient

b. Se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

11. Principe : analyse des activités réalisées. En vertu du commentaire administratif, une personne morale « se livre à une exploitation » lorsqu'elle développe une activité d'entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque qui donnerait lieu à la perception de bénéfices imposables si celle-ci était exercée par une personne physique, une société ou une entité sans personnalité juridique (et donc soumise à l'impôt des personnes physiques)³⁶. À lire le commentaire administratif, les opérations de caractère lucratif impliquent vraisemblablement une *activité professionnelle permanente* qui se caractérise par la présence d'une *occupation*, c'est-à-dire la répétition suffisamment fréquente d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole, et par la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales³⁷. Les opérations de caractère lucratif couvrent tant les « occupations lucratives »³⁸ que les « occupations de caractère lucratif, sans but lucratif ». Si les premières impliquent un but de lucre, il n'en va pas de même pour les secondes, qui sont, par essence, normalement productives de bénéfices ou de profits, « même si la personne morale qui s'y livre ne poursuit, suivant ses statuts ou en fait, *aucun but de lucre* »³⁹,⁴⁰.

12. Attention : la (possible) distribution de dividendes implique l'assujettissement à l'impôt des sociétés. Sur la base d'une réponse apportée à une question parlementaire, dans laquelle le ministre des Finances a précisé qu'une société est assujettie à l'impôt des sociétés « dès l'instant où elle distribue des dividendes étant donné qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif », l'administration fiscale soutient que la distribution de dividendes est inhérente au fait de se livrer à des opérations de caractère lucratif et que cela implique l'assujettissement de la société à l'impôt des sociétés⁴¹.

Cette position administrative est critiquée par une certaine doctrine à laquelle nous nous rallions : si la distribution d'un dividende est bel et bien l'indicateur de la poursuite d'un but de lucre (*sociétaire* et *fiscal*), ce but de lucre n'a aucune importance quand il s'agit d'apprécier si l'on a affaire à une activité professionnelle productive

alors seulement si celles-ci ont rempli leurs obligations en matière de précomptes professionnel et mobilier et si le nom et le domicile des bénéficiaires de commissions, honoraires et autres indemnités similaires sont communiqués à l'administration fiscale (à ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2746/001, p. 31 ; Com. I.R., n° 317/13).

³⁶ Voy. Com. I.R., n° 179/10. Il y est fait référence aux articles 23, § 1^{er}, 1^o et 24, du CIR 92 qui définissent les « bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques ». À ce sujet, voy. X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 44, n° 23.

³⁷ Com. I.R., n° 179/11.

³⁸ *Ibid.* L'interprète est renvoyé à la lecture des articles 23, § 1^{er}, 2^o et 27, du CIR 92, dispositions qui définissent les « profits ».

³⁹ Nous soulignons.

⁴⁰ Com. I.R., n° 179/11.

⁴¹ Com. I.R., n° 179/18 citant Q.P. n° 248 du 13 mars 1984, posée par M. VANSTEENKISTE, Q.R., Chambre, 1983-1984, n° 24, 17 avril 1984, p. 2362.

de recettes. Certes, une distribution implique la réalisation de recettes en amont et le ministre des Finances semble ainsi déduire que « l'excédent de recettes ayant servi à la distribution de dividendes est le fruit d'opérations de caractère lucratif. Bien que cela soit une éventualité, cela ne peut [toutefois] être considéré comme une vérité »⁴². Même la *simple éventualité d'une distribution de dividendes* est retenue par l'administration fiscale comme un argument justifiant un assujettissement automatique à l'impôt des sociétés, comme en atteste, par exemple⁴³, un extrait d'une circulaire administrative de 2016.

« Dès lors, quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative et quand il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif, cette société n'est pas assujettie à l'ISoc. Cette société est par contre assujettie à l'ISoc, dès l'instant où elle distribue des dividendes, peu en importe le montant, *ou quand elle prévoit l'éventualité d'une distribution des bénéfices étant entendu qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif*⁴⁴ »⁴⁵.

Indépendamment de la distribution effective d'un dividende, le fait pour une société de ne pas l'exclure statutairement suffirait donc à supposer la condition de réalisation d'opérations de caractère lucratif remplie. Selon une certaine doctrine⁴⁶, l'administration fiscale devrait s'attacher à la pratique effective de la société plus qu'à ses statuts. Toutefois, compte tenu des prescriptions administratives, l'adaptation des statuts à la pratique est, nous semble-t-il, à recommander.

13. En synthèse. Il convient en principe de vérifier, sur la base des *activités* menées par l'entreprise, la présence d'une activité professionnelle génératrice de revenus. Toutefois, en pratique, la (*possible*) *distribution de dividendes* – caractéristique de la *finalité* – suffit en pratique pour soumettre d'office une personne morale à l'impôt des sociétés.

⁴² X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 48, n° 30.

⁴³ Cela ressort également de décisions rendues par le service des décisions anticipées (ci-après « SDA »). Voy., p. ex., la décision anticipée n° 2016.178 du 7 juillet 2016 : la Caisse commune d'assurance en vue de la vieillesse et du décès prématuré des employés (ci-après : « CCA ») est une institution paritaire qui est gérée conjointement par les employeurs et les affiliés. La CCA ne dispose donc pas d'un actionnariat à rémunérer et est initialement soumise à l'impôt des personnes morales. À la suite de discussions menées avec la Banque nationale de Belgique dans la perspective des exigences réglementaires Solvency II, le conseil d'administration et le Comité de direction de la CCA, une réflexion relative à la modernisation de sa structure et de sa gouvernance interne est entamée pour envisager la *transformation* de la CCA en une société anonyme. Ce complexe de faits a été soumis au SDA. Dans le contexte de la *transformation*, il a été relevé par le SDA que les statuts de la CCA allaient être modifiés *afin de permettre l'arrivée de nouveaux actionnaires et la distribution de dividendes* et que, *dans ce contexte*, la CCA devrait être assujettie à l'impôt des sociétés *dès sa transformation* en société anonyme.

⁴⁴ Nous soulignons.

⁴⁵ Voy. Circulaire AGFisc n° 10/2016 (Ci.700.544), n° 15.

⁴⁶ X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 95, n° 138.

c. Avoir en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration

14. Alors que la *lex societatis* est désormais déterminée par le biais du siège statutaire⁴⁷, il doit toujours être fait application du critère du siège réel pour déterminer l'impôt sur les revenus applicable. Ainsi, une société avec un siège statutaire en Bulgarie et un siège réel en Belgique serait, du point de vue du droit belge, une société de droit bulgare soumise à l'impôt belge des personnes morales ou à l'impôt belge des sociétés en tant que personne morale résidant en Belgique.

d. Ne pas être exclu du champ d'application de l'impôt des sociétés

15. Une société résidente est soumise à l'impôt des sociétés si elle n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés. Même si les principes d'assujettissement à l'impôt des sociétés sont rencontrés, les articles 181 et 182 du CIR 92 prévoient des cas d'exceptions pour lesquels l'application de l'impôt des sociétés est exclue. Dans ces cas, c'est l'impôt des personnes morales qui trouvera à s'appliquer. En effet, il ressort de l'article 220, 3°, du CIR 92 – disposition qui définit, comme on l'a vu, le champ d'application de l'impôt des personnes morales – que les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182 sont assujetties à l'impôt des personnes morales⁴⁸. Cette quatrième condition doit donc à notre avis être appréciée comme le « miroir » de l'article 220, 3°, du CIR 92.

16. En synthèse. Sur la base des considérations qui précèdent et si l'on s'en tient aux principes d'assujettissement, trois conditions doivent être rencontrées pour qu'une ASBL soit assujettie à l'impôt des sociétés : posséder la personnalité juridique fiscale, résider fiscalement en Belgique et se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

2. Le champ d'application de l'impôt des personnes morales : un écho à celui de l'impôt des sociétés

17. Le champ d'application de l'impôt des personnes morales : deux versants.

Le champ d'application de l'impôt des sociétés étant précisé, nous pouvons en venir à l'examen de l'article 220, 3°, CIR 92. La *première partie* de la disposition⁴⁹ vise les personnes morales qui, par une application des principes d'assujettissement, sont soumises à l'impôt des personnes morales ; il s'agit du champ d'application *a minima* (a).

⁴⁷ Art. 2:146 CSA : « Le présent code est applicable aux personnes morales qui ont leur siège statutaire en Belgique ».

⁴⁸ Voy. aussi Com. I.R., n° 220/2 : « Pour l'application de l'IPM, les contribuables y assujettis sont classés en trois groupes: [...] le troisième groupe comprend enfin [notamment] les personnes morales qui sont exclues de l'Isoc conformément aux art. 181 et 182, CIR 92 ».

⁴⁹ « Les personnes morales qui ont en Belgique 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 [...] ».

La *seconde partie*⁵⁰ envisage des cas dans lesquels l'assujettissement à l'impôt des sociétés sera exclu et qui seront, le cas échéant, couverts par l'impôt des personnes morales. L'impôt des personnes morales voit donc son champ d'application s'accroître à mesure que celui de l'impôt des sociétés s'amenuise sous l'effet d'exclusions conditionnelles (b).

a. La détermination du champ d'application *a minima* de l'impôt des personnes morales

18. Premier versant : généralités. En vertu de l'article 220, 3^o, *première partie*, du CIR 92, les personnes morales qui ont en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont soumises à l'impôt des personnes morales. *Trois conditions* doivent en principe être rencontrées pour qu'une entreprise sociale soit assujettie à l'impôt des personnes morales : posséder la personnalité juridique fiscale, résider fiscalement en Belgique et *ne pas* se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Les deux premières conditions – la *personnalité juridique fiscale*⁵¹ et le *domicile fiscal en Belgique*⁵² – sont en principe⁵³ communes aux deux impôts sur les revenus ici en question. La troisième condition – *ne pas se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* – revêt donc une importance capitale pour déterminer si c'est l'impôt des personnes morales (en l'absence de telles opérations) ou bien l'impôt des sociétés (si de telles opérations sont réalisées) qui s'applique.

⁵⁰ « [Les personnes morales], [...] qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182 ».

⁵¹ Voy. *supra*, n° 10.

⁵² Voy. *supra*, n° 14.

⁵³ Concernant le *domicile fiscal*, cela figure expressément dans les textes de loi (art. 2, 5^o, b), CIR 92 pour l'ISoc ; art. 220, 3^o, CIR 92 concernant l'IPM). Quant à la personnalité juridique, si la définition de la société y fait référence à l'article 2, 5^o, a), CIR 92, c'est le commentaire administratif de l'article 220 qui fait part de cette exigence pour l'IPM (Com. I.R., n° 220/1). Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2018, il est possible pour une association de fait – dépourvue de la personnalité juridique – de se soumettre volontairement à l'impôt des personnes morales. Un article 220, 4^o, a été ajouté dans le CIR 92 par le biais de la loi-programme du 25 décembre 2017 (M.B., 29 décembre 2017) et, en vertu de cette disposition, sont assujetties à l'impôt des personnes morales « les associations qui ne sont pas visées par les dispositions précédentes, qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, qui ne recueillent pas de bénéfices ou profits et qui ont choisi pour un délai d'au moins six périodes imposables successives d'être assujetties à l'impôt des personnes morales de la manière déterminée par le Roi ». Le législateur a mis en place ce dispositif dans le contexte de l'application de la taxe dite Caiman, c'est-à-dire la taxe de transparence : cette taxe impose les revenus mobiliers recueillis par une association sans personnalité juridique sur un de ses comptes dans le chef de la personne physique qui dispose du pouvoir de signature sur le compte en question (à défaut de personnalité juridique, en principe, la transparence fiscale prévaut). Pour ne pas décourager la prise de mandat dans de telles associations, le législateur a décidé de permettre à une association de fait de pouvoir opter volontairement, nonobstant l'absence de personnalité juridique, pour l'application de l'impôt des personnes morales, pour éviter que cette taxation intervienne dans le chef d'une personne physique. Voy., à ce sujet, cet extrait des travaux parlementaires : *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 2746/1, pp. 31-32.

b. L'extension du champ d'application de l'impôt des personnes morales par l'effet d'exclusions conditionnelles à l'impôt des sociétés

19. Deuxième versant : généralités. En vertu de l'article 220, 3^e, *seconde partie*, du CIR 92, les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182 du CIR 92 sont soumises à l'impôt des personnes morales. Le champ d'application *a minima* de l'impôt des personnes morales peut s'élargir sous l'effet d'*exclusions conditionnelles*⁵⁴ de l'impôt des sociétés.

Même si la condition d'exploitation ou d'opérations de caractère lucratif est rencontrée – et que les conditions d'assujettissement à l'impôt des sociétés sont donc réunies –, une ASBL qui *agit exclusivement ou, le cas échéant, principalement dans un des domaines privilégiés* prévus à l'article 181 du CIR 92 sera ainsi assujettie à l'impôt des personnes morales (ii). Une ASBL qui *se cantonne à des opérations de caractère lucratif autorisées* prévues à l'article 182 du CIR 92 sera également soumise à l'impôt des personnes morales (iii). Avant d'évoquer ces « portes de sortie » de l'impôt des sociétés, il faut d'abord s'assurer que la personne morale considérée peut valablement les emprunter. Pour apprécier la présence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, il n'est pas nécessaire de démontrer la présence d'un but de lucre ; une ASBL est donc considérée de la même manière qu'une société anonyme, à savoir en fonction de ce qu'elle fait plutôt que de ses intentions. Pour pouvoir invoquer les articles 181 et 182 du CIR 92, il convient par contre de s'assurer *ab initio* que l'on a affaire à une *association sans but lucratif* ou à *une autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif*. Il convient donc en premier lieu de définir le concept de « personne morale sans but de lucre fiscal » (i).

i. Le concept de « personne morale sans but de lucre fiscal »

20. Généralités. Pour l'application du système de fiscalisation des revenus, et selon le commentaire administratif, la personne morale qui ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés ne poursuit pas un but de lucre fiscal⁵⁵.

Le bénéfice patrimonial *direct*⁵⁶ désigne le bénéfice qui augmente la fortune des associés (par exemple un dividende) alors que le bénéfice patrimonial *indirect*⁵⁷ peut

⁵⁴ Pour rappel, nous avons souligné précédemment l'existence d'exclusions *inconditionnelles* de l'impôt des sociétés (art. 220, 2^e et 180 CIR 92 ; voy. *supra*, n° 6).

⁵⁵ Com. I.R., n° 179/12, *a contrario*. Voy. circulaire du 4 avril 2016 n° 10/2016 (Ci.700.544), n° 17.

⁵⁶ Cass. fr., 11 mars 1914, *Caisse rurale de la commune de Manigod c. Enregistrement*, *Recueil périodique Dalloz*, 1914, p. 257.

⁵⁷ Le législateur a élargi l'acception du but de lucre à la poursuite d'une économie en faisant de la cooperative une forme de société. Aussi, J. VAN RYN a proposé de retenir dès 1954 cette conception plus large (J. VAN RYN, *Principes*, I, 1954, n° 329) et a fait des émules (voy. à cet égard, 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. Éva-*

découler d'une dispense de frais (par exemple une économie de charges⁵⁸). La nuance concerne donc la *nature de l'avantage* consenti. Le but de lucre fiscal est décrit comme le but de procurer un gain matériel directement ou indirectement. À notre avis, la notion de gain matériel⁵⁹ fait uniquement écho au bénéfice patrimonial *direct*.

Dès lors, les termes « directement ou indirectement » font quant à eux référence au *processus d'attribution d'un avantage*. Ainsi, l'on pourrait enrichir *directement* un actionnaire (par le biais d'une distribution de dividendes), ou *indirectement*, en lui versant des sommes à un autre titre (par exemple un défraiement indu ou bien une rémunération excessive). Cette thèse est, du reste, la seule qui puisse être admise. Si l'on devait exclure des « personnes morales sans but de lucre fiscal » les personnes morales qui permettent à leurs membres de réaliser une économie de charges (bénéfice patrimonial *indirect*), il faudrait exclure l'ASBL qui peut, à l'instar d'une société, procurer un bénéfice patrimonial indirect à ses membres⁶⁰. Or le législateur fiscal les envisage expressément comme une illustration de personne morale dénuée de but de lucre fiscal.

Quant à l'interdiction de procurer un gain *immédiat ou différé*, l'on peut supposer qu'il s'agit de se prémunir d'un enrichissement des membres au moment de l'affectation du boni de liquidation qui ferait suite à la dissolution de l'entité.

Il faut apprécier *de facto*⁶¹ l'absence de but de lucre fiscal, si bien que les mentions statutaires ne peuvent suffire. Une fois que l'on a vérifié que l'entreprise entre bel et bien dans le champ d'application *ratione personae* de ces exceptions, encore faut-il s'assurer que les conditions *ratione materiae* des articles 181 et 182 du CIR 92 sont bel et bien rencontrées, de manière à garantir l'application du régime de l'impôt des personnes morales plutôt que celui de l'impôt des sociétés.

21. Attention : le rôle conféré en pratique aux mentions statutaires et à la destination du surplus⁶². Pour déterminer si l'on a ou non effectivement affaire à une « personne morale sans but de lucre fiscal », les mentions statutaires, la destination

luation critique d'un succès, Gand, Story-scientia, 1985, pp. 93-248, spéc. p. 113, n° 43 et les références citées.

⁵⁸ Comme l'évoquent A. AUTENNE et G. COLLARD, « la notion de bénéfice patrimonial inclut aussi bien les bénéfices directs qu'indirects au profit des associés, tels que l'évitement de charges ou de dépenses, la mise en commun de telles charges ou dépenses pour en réduire l'incidence pour les associés, éviter des pertes ou réaliser des économies dans le chef des associés » (A. AUTENNE et G. COLLARD, « L'apostrophe du commercialiste adressée à la conception fiscale de l'objet social : de l'inopposabilité de principe de l'objet social (statutaire) dans les relations des sociétés avec les tiers », in *Liber Amicorum Jacques Autenne – Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 181-209, spéc. p. 192).

⁵⁹ La version néerlandaise du commentaire évoque « *een stoffelijk voordeel* ».

⁶⁰ Voy. *infra*, n° 56. Si le législateur fiscal peut définir ses propres concepts auxquels sont associés une signification particulière, une telle hypothèse apparait peu probable *in casu*.

⁶¹ Voy. Com. I.R., n° 179/13 ; n° 179/18 ; n° 182/5.

⁶² C'est-à-dire du profit au sens économique.

des recettes d'activités ou encore celle du boni de liquidation⁶³ de l'organisation, sont des critères nécessaires même si, de ce point de vue, les mentions statutaires ne sont pas suffisantes. Or, ces arguments sont parfois mobilisés *en aval* de l'examen de l'absence de but de lucre fiscal quand il s'agit de vérifier le caractère accessoire des opérations économiques⁶⁴. Ces arguments sont même parfois retenus *en amont* dudit examen pour déterminer *per se* l'impôt applicable à la personne morale. Souignons, à cet égard, cet extrait d'un arrêt de la Cour d'appel de Liège de 2005 selon lequel « le législateur a entendu que les associations soient soumises à l'impôt des sociétés à moins que la totalité de leurs revenus ne soit affecté à la réalisation de leur objet social principal pour lequel l'occupation de caractère lucratif représente un moyen complémentaire pour l'acquisition de fonds nécessaires à la réalisation de l'objet principal »⁶⁵, ou l'extrait de la circulaire administrative du 19 septembre 1977 – destinée à commenter la loi du 3 novembre 1976 qui a mis en place le « système

⁶³ Pour des illustrations, voy. notamment: Anvers, 25 novembre 1991, *F.J.F.*, n° 92/50 et Bruxelles, 14 février 1992, *Cour. fisc.*, 1992, p. 241. Dans ces deux affaires, le fait que l'avoire social de l'association, en cas de répartition, ne profitait ni aux membres de l'organisation ni à des tiers ou encore à d'autres associations ou organisations ne poursuivant pas un but désintéressé ou d'intérêt général a été retenu pour apprécier l'absence de but de lucre. Pour un commentaire, voy. X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 80, n°s 103 et 104.

⁶⁴ Plusieurs décisions jurisprudentielles et certains auteurs accordent une grande importance à la question de savoir ce qu'il advient des recettes issues de l'activité économique pour déterminer son caractère accessoire. Par exemple, le fait que la marge bénéficiaire d'une ASBL soit en grande partie absorbée par des rétributions accordées aux administrateurs qui fluctuent au rythme des bénéfices engrangés tend à remettre en cause la poursuite d'un but désintéressé, de même qu'une thésaurisation de réserves importantes sans que celle-ci soit justifiée par un impératif de saine gestion (par exemple afin de parer à des dépenses pour réparations importantes) ou encore l'absence de preuve d'une affectation des bénéfices à la réalisation de l'objectif désintéressé. Dans tous ces cas, les ASBL ont été soumises à l'impôt des sociétés. En sens contraire, le fait que les revenus d'une cafétaria soient destinés au financement des activités d'un club sportif a, par exemple, été retenu pour justifier son assujettissement à l'impôt des personnes morales.

⁶⁵ Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/72 citant *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 16. Une ASBL organisait des activités cyclistes. Pour soutenir ses activités, l'ASBL avait repris une taverne qu'elle avait exploitée pendant onze ans, jusqu'au moment où l'association a cessé ses activités. Le tribunal de première instance de Liège a souligné la complémentarité entre l'activité lucrative et l'activité principale visant à la promotion de la pratique du sport cycliste : si la pratique de ce sport ne nécessitait pas d'installation spécifique, elle a été facilitée par l'existence d'un lieu de réunion et de rendez-vous où les activités pouvaient prendre leur départ et où les membres pouvaient se retrouver. L'ASBL devait donc être assujettie à l'impôt des personnes morales (*Civ. Liège*, 1^{er} avril 2004, P. LAUWERS, « ASBL et impôt des sociétés », *Fiscologue*, n° 1011, 27 janvier 2006, pp. 12-13, *F.J.F.*, n° 2005/98). Ce jugement a fait l'objet d'un recours. Le 2 novembre 2005, la Cour d'appel de Liège a décidé que le club cycliste devait être assujetti à l'impôt des sociétés. La Cour a motivé sa décision comme suit : « le législateur a entendu que les associations soient soumises à l'impôt des sociétés à moins que la totalité de leurs revenus ne soit affecté à la réalisation de leur objet social principal pour lequel l'occupation de caractère lucratif représente un moyen complémentaire pour l'acquisition de fonds nécessaires à la réalisation de l'objet principal » (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 16). En l'espèce, la Cour a constaté que l'association avait manqué de rapporter la preuve de l'affectation de tous ses bénéfices à la réalisation de l'objet social. Notons que si la Cour pense invoquer, à l'appui de sa décision, les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 (la loi qui a mis en place le « système IPM/Isoc »), l'extrait en question

IPM/ISoc » – qui précise que, « lorsqu'une ASBL procure à un ou plusieurs de ses membres un gain matériel, autre qu'une rémunération normale ou des honoraires normaux qui rétribuent des prestations fournies, *ce manquement au statut légal des a.s.b.l. doit être considéré comme un critère normalement suffisant pour les soumettre à l'ISoc.*⁶⁶ [...] »⁶⁷.

En synthèse, si les mentions statutaires et la destination du surplus de la personne morale ont leur importance dans le système « IPM/ISoc » (pour apprécier l'absence de but de lucre fiscal), la place qui leur est accordée en pratique (pour apprécier le caractère accessoire d'opérations économiques, voire pour déterminer l'impôt applicable) est, compte tenu dudit système, assez déconcertante.

22. Attention : le critère opérationnel retenu pour certaines sociétés à finalité sociale : l'interdiction statutaire de distribution d'un dividende permet la qualification en tant que personne morale sans but de lucre fiscal. Sous l'empire du Code des sociétés, la société à finalité sociale était une variante pouvant, sous conditions, se greffer sur certaines sociétés à forme commerciale. Seules certaines sociétés à finalité sociale pouvaient être qualifiées de « personnes morales sans but de lucre fiscal ».

Une société à finalité sociale pouvait licitement accorder un *bénéfice patrimonial direct plafonné* à 6 % à ses associés⁶⁸. Une société à finalité sociale pouvait tout aussi bien décider de n'accorder *aucun bénéfice patrimonial direct* à ses associés⁶⁹. Les statuts devaient par ailleurs prévoir qu'au stade de la liquidation, après apurement du passif et remboursement de leur mise aux associés, l'éventuel surplus de liquidation recevrait une affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la société⁷⁰. Seule la société à finalité sociale qui s'abstenait d'accorder un bénéfice patrimonial direct à ses membres pouvait *a priori* prétendre au statut de « personne morale sans but lucratif ». Toutefois, selon une position administrative constante, il fallait, en outre, impérativement que les statuts de cette société contiennent une interdiction de distribution de dividendes⁷¹. *In fine*, seule la société à finalité sociale dont les statuts excluaient

faisait en réalité référence au système *antérieur*, issu de la réforme de 1962 et auquel il était justement question de mettre un terme. Concernant l'évolution historique, voy. *infra*, note subpaginale n° 144.

⁶⁶ Nous soulignons.

⁶⁷ Circulaire n° Ci.D.19/292.822 du 19 septembre 1977, n° 90.

⁶⁸ Les statuts d'une société à finalité sociale stipulent, lorsque la société procure aux associés un bénéfice patrimonial direct limité, que le bénéfice distribué à ceux-ci ne peut dépasser le taux d'intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la coopération, appliqué au montant effectivement libéré des parts ou actions (art. 661, al. 1^{er}, 5^o, C. soc.). Ce taux s'élève à 6 % (art. 1^{er}, § 1^{er}, 5^o, A.R du 8 janvier 1962).

⁶⁹ Les statuts d'une société à finalité sociale devaient stipuler que « les associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial limité ou *aucun bénéfice patrimonial* » (art. 661, al. 1^{er}, 1^o, C. soc.).

⁷⁰ Art. 661, al. 1^{er}, 9^o, C. soc.

⁷¹ Réponse à la question parlementaire n° 374 du 1^{er} avril 1996 posée par M. CANON, Q.R., Chambre, 1995-1996, n° 38, p. 4931 ; C. VANDERKERKEN, « Sociétés à finalité sociale : en principe soumise à l'ISoc », *Fiscologue*, n° 572, 21 juin 1996, p. 1 ; avis du ministère des Finances, M.B., 13 juillet 1996 (pour un commentaire, voy. « SFS : statut fiscal », *Fiscologue*, n° 578, 23 août 1996, p. 12) ; réponse à la question

la distribution de dividendes et qui respectait effectivement cette interdiction – que nous appellerons « SFS à l'état pur »⁷² – pouvait être qualifiée de « personne morale sans but de lucre fiscal ».

23. Attention : le critère opérationnel retenu pour certaines sociétés à finalité sociale dont l'application est étendue à des sociétés autres qu'à finalité sociale (appréciation critique). Une société, même sans adopter la variante de la société à finalité sociale, dont les statuts prévoient expressément l'impossibilité de procurer un bénéfice patrimonial aux associés et dont la pratique est concordante, peut également, à notre avis, être qualifiée de personne morale sans but lucratif.

L'administration fiscale s'est d'ailleurs déjà prononcée sur la question, à l'occasion de la réforme du statut fiscal des intercommunales. Depuis cette réforme, et sauf exceptions, il convient désormais de déterminer l'impôt sur les revenus auquel une intercommunale est soumise par le biais du « raisonnement par étapes »⁷³. Or, en Région wallonne, une intercommunale adopte nécessairement une forme sociétaire (société anonyme ou société coopérative)⁷⁴. De plus, une intercommunale ne pouvait pas adopter la variante à finalité sociale compte tenu du fait qu'une intercommunale a pour but principal de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect, ce qui était proscrit pour une société à finalité sociale⁷⁵. Par conséquent, une intercommunale

parlementaire n° 1518 du 21 octobre 1998 posée par M. VANVELTHOVEN, Chambre, 1998-1999, Q.R., 8 février 1999, p. 21829, n° 162. Voy. les décisions anticipées du 7 octobre 2008 (n° 800.248) et du 7 avril 2009 (n° 900.036), G. VANDEN ABEELE, « Commission du ruling et société à finalité sociale », *Fiscologue*, n° 1173, 18 septembre 2009, pp. 3 et s. ; S. ORBAN, « L'impôt des personnes morales », in *Rulings. Études des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010*, pp. 533-580, spéc. pp. 549-556. Voy. encore circulaire AGFisc n° 10/2016 (Ci.700.544) du 4 avril 2016, n° 15 : « Dès lors, quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative et quand il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif, cette société n'est pas assujettie à l'ISoc. Cette société est par contre assujettie à l'ISoc, dès l'instant où elle distribue des dividendes, peu en importe le montant, ou quand elle prévoit l'éventualité d'une distribution des bénéfices étant entendu qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif ».

⁷² M. COIPEL nomme dans plusieurs contributions « SFS à l'état pur » les SFS qui n'accordent aucun bénéfice patrimonial à leurs membres : M. COIPEL, « Les sociétés à finalité sociale : innovation, révolution ou illusion », in J. HINDRIKS, M. COIPEL, J. DEFOURNY (dir.), *ASBL et société à finalité sociale – Quelques aspects juridiques et économiques*, Gand, Mys & Breesch et Syneco, 1996, pp. 49-59, spéc. p. 53 ; M. COIPEL, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *Non Marchand*, 2001/2, n° 8, pp. 9-22, spéc. p. 16.

⁷³ Voy. *supra*, n° 28.

⁷⁴ La loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales permet à une intercommunale d'adopter la forme juridique d'une société anonyme, d'une société coopérative ou encore d'une association sans but lucratif (art. 5 de la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, M.B., 26 juin 1987). Toutefois, depuis la loi spéciale de réformes institutionnelles, les Régions sont compétentes pour régir l'organisation des intercommunales (art. 162, dernier al. et art. 39 de la Constitution ; art. 6, § 1^{er}, VIII, 8^o, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, M.B., 15 août 1980). En Région wallonne, il n'est plus possible de constituer une ASBL intercommunale depuis l'entrée en vigueur d'un décret du 26 avril 2012 (M.B., 14 mai 2012).

⁷⁵ Selon l'article 661, 2^o, du C. soc., les statuts d'une société à finalité sociale « définissent de façon précise le but social auquel sont consacrées les activités visées dans leur objet social et n'assignent pas pour but

wallonne devait nécessairement être qualifiée de personne morale *avec* but de lucre fiscal. Dans différents *rulings*, le SDA a eu toutefois l'occasion de préciser que les sociétés intercommunales – qui ne sont pas, par hypothèse, des sociétés à finalité sociale – dont les statuts excluent la distribution de dividendes *et* qui respectent effectivement cette interdiction pouvaient être reconnues en tant que personnes morales sans but de lucre fiscal⁷⁶.

En 1996, l'administration fiscale a défini un critère opérationnel pour vérifier l'absence ou la présence de but fiscal dans le chef d'une société à finalité sociale, un dispositif qui est utilisé pour les sociétés autres qu'à finalité sociale, à savoir l'interdiction statutaire de distribution de dividendes. Toutefois, ce faisant, l'administration fiscale a réduit la question du but non lucratif de la personne morale à celle de l'absence d'intérêt patrimonial des associés qu'elle envisage sous l'angle de la distribution de dividendes alors que d'autres voies permettent à un associé de retirer un avantage patrimonial⁷⁷, par le biais d'une attribution indirecte d'avantages patrimoniaux (comme une rémunération excessive d'un administrateur). Si la condition d'interdiction de distribution de dividendes est nécessaire pour vérifier l'absence de but de lucre fiscal, l'on peut douter du fait qu'elle soit suffisante. En poussant le raisonnement administratif à l'extrême, n'importe quelle entreprise qui, parce qu'elle est structurellement en perte les premières années de sa vie, adopterait une clause d'interdiction de distribution de dividendes, pourrait entrer dans la catégorie fiscale des personnes morales sans but de lucre fiscal.

ii. *Les domaines privilégiés (art. 181 CIR 92)*

24. Le principe. Une ASBL qui agit *exclusivement* ou, le cas échéant, *principalement* dans un des *domaines* prévus à l'article 181 du CIR 92 sera assujettie à l'impôt des personnes morales. Ces secteurs ou domaines sont « privilégiés » d'après le commentaire administratif dans la mesure où les « personnes morales sans but de lucre fiscal » peuvent se livrer dans ces domaines, à titre exclusif ou principal⁷⁸, à une exploitation

principal à la société de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect ». Les travaux préparatoires de la loi du 13 avril 1995 relevaient dès lors que « les intercommunales qui sont principalement destinées, par l'exercice commun de certaines activités, à réaliser des économies ne peuvent pas dès lors être des sociétés à finalité sociale. Le même raisonnement s'applique aussi au fait de pouvoir ou non devenir associé d'une société à finalité sociale » (*Doc. parl.*, Chambre, 1994-1995, n° 1005/25, p. 15). Voy. aussi : *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 864/1, p. 8. Voy. à ce sujet : Sabine GARROY, « L'impôt des personnes morales : un impôt méconnu à (re)découvrir. Actualité, champ d'application et enjeux », *Bulletin juridique & social*, n° 540, avril 2015, pp. 7-10.

⁷⁶ Pour un exemple, voy. décision anticipée, n° 2015.648 du 16 février 2016, n° 142 (non publiée). Sur cette thématique, voy. : M. DE MUNTER, « Intercommunales: quand s'applique l'IPM encore ? », *Fiscalogues*, n° 1460, 22 janvier 2016, pp. 8-11.

⁷⁷ Voy. M. DE WOLF, « Fiscalité du non-marchand : l'application des impôts sur les revenus aux A.S.B.L. et aux S.F.S. », in M. WOLF (dir.), *Études fiscales 1998 – avec commentaire détaillé des principales réformes intervenues de juillet 1995 à décembre 1997*, pp. 517-527, spéc. p. 519.

⁷⁸ Voy. *infra*, n° 25.

ou à des opérations de caractère lucratif, sans pour autant être assujetties à l'impôt des sociétés. Il s'agit donc bien d'exceptions apportées au domaine d'application de ce dernier.

En vertu de l'article 181 du CIR 92 :

« Ne sont pas non plus assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et :

- 1° qui ont pour objet exclusif ou principal l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres ;
- 2° qui constituent le prolongement ou l'émanation de personnes morales visées au 1°, lorsqu'elles ont pour objet exclusif ou principal, soit d'accomplir, au nom et pour compte de leurs affiliés, tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale, soit d'aider leurs affiliés dans l'accomplissement de ces obligations ou formalités ;
- 3° qui, en application de la législation sociale, sont chargées de recueillir, de centraliser, de capitaliser ou de distribuer les fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par cette législation ;
- 4° qui ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement ;
- 5° qui ont pour objet exclusif ou principal d'organiser des foires ou expositions ;
- 6° qui sont agréées en qualité de service d'aide aux familles et aux personnes âgées par les organes compétents des Communautés ;
- 7° qui sont agréées pour l'application de l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, b, d, e, h à l, 2° et 3°, ou qui le seraient, soit si elles en faisaient la demande, soit si elles répondaient à toutes les conditions auxquelles l'agrément est subordonné, autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des communautés ou régions ou au pays tout entier ;
- 8° auxquelles s'appliquent les dispositions de la Partie 3 du Code des sociétés et des associations pour autant qu'elles exercent exclusivement une activité de certification au sens de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales et que les certificats qu'elles émettent soient assimilés aux titres auxquels ils se rapportent pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992, en vertu de l'article 13, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la même loi ».

25. Deux méthodes privilégiées pour déterminer le caractère exclusif ou principal de l'activité exercée. L'article 181 énumère différents secteurs d'activités susceptibles d'échapper à l'impôt des sociétés et de tomber par conséquent dans le champ de l'impôt des personnes morales. Pour invoquer avec succès l'article 181 du CIR 92, encore faut-il établir que la personne morale considérée agit *exclusivement ou principalement* dans un de ces domaines privilégiés⁷⁹. Pour ce faire, deux méthodes existent, la *comparaison des ressources* (première méthode⁸⁰) et le *système de l'agrément* (seconde méthode⁸¹). La méthode de vérification diffère selon le secteur concerné ; une *méthode unique* est associée à un *domaine particulier*. Le commentaire administratif détaille les deux méthodes et indique les secteurs qu'elles concernent respectivement⁸². Notons que l'activité de « certification de titres » n'est associée à aucune de ces méthodes. En la matière, il convient pour rappel de vérifier que cette activité est la seule qui est exercée par la personne morale considérée.

iii. Les opérations autorisées (art. 182 CIR 92⁸³)

26. Le principe. En vertu de l'article 182 du CIR 92, dans le chef des personnes morales sans but de lucre fiscal, « ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif :

- 1° les opérations isolées ou exceptionnelles ;
- 2° les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ;
- 3° les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ».

27. Quatre cas de figure. Si la disposition légale énumère *a priori* trois types d'opérations autorisées, nous en distinguerons quatre. En effet, l'article 182, 3°, du CIR 92⁸⁴

⁷⁹ Com. I.R., n° 181/1.

⁸⁰ Cette méthode concerne les domaines suivants : les intérêts professionnels et interprofessionnels ; la législation fiscale ou sociale ; l'enseignement et les foires ou expositions (art. 181, 1°, 2°, 4°, 5°, CIR 92 ; voy. Com. I.R., n° 181/2).

⁸¹ Cette méthode concerne les domaines suivants : l'exécution de la législation sociale ; les services d'aide aux familles et aux personnes âgées et les entités agréées pour recevoir des dons immunisés d'impôt (art. 181, 3°, 6°, 7°, CIR 92 ; voy. Com. I.R., n° 181/7).

⁸² Com. I.R., n° 182/2-13.

⁸³ Dans le chef des associations sans but lucratif et des autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif, ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif :

- 1° les opérations isolées ou exceptionnelles ;
- 2° les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ;
- 3° les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

⁸⁴ C'est-à-dire « 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

comporte à notre avis deux cas distincts. S'il existe une controverse sur cette question, nous notons qu'en pratique l'administration fiscale distingue également quatre types d'opérations autorisées⁸⁵. Nous envisagerons donc distinctement l'absence de méthodes industrielles ou commerciales⁸⁶, d'une part, et, les opérations économiques accessoires⁸⁷, d'autre part, pour l'analyse de l'article 182, 3°, du CIR 92.

iv. *Schéma de raisonnement « IPM/ISoc »*

28. Synthèse. Si l'on considère pour hypothèse de départ que le contribuable dont on cherche à déterminer le sort fiscal est une personne morale résidant fiscalement en Belgique, le raisonnement à appliquer se décline tout au plus en trois étapes :

1. la personne morale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif⁸⁸ ? ;
2. si tel est bien le cas, la « personne morale sans but de lucre fiscal » agit-elle principalement ou exclusivement dans un *domaine privilégié* (art. 181 CIR 92) ? ;
3. sinon, la « personne morale sans but de lucre fiscal » se cantonne-t-elle à la réalisation d'*opérations autorisées* (art. 182 CIR 92) c'est-à-dire d'*opérations isolées ou exceptionnelles, d'opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire, d'opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ou d'opérations économiques accessoires* ?

3. Conclusion du point A

29. Ratio legis du système « IPM/ISoc » et consécration en principe de la logique « à même activité, un même impôt »⁸⁹. Le système actuel « IPM/ISoc » a été mis en place à la fin des années septante pour lutter contre la concurrence déloyale qui pouvait exister entre entreprises du fait que les ASBL eussent pu réaliser les mêmes activités que les sociétés commerciales, sans en supporter la même charge fiscale. Pour ce faire, le législateur a procédé à une *sanctuarisation du critère de l'activité* en matière de fiscalité directe : pour de mêmes *activités* réalisées, doit en principe correspondre le même régime d'imposition, la *finalité* de la personne morale important peu. Ce n'est que par exception qu'il convient de tenir compte de la *finalité* de la

ou commerciales » et en néerlandais, « *verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd* ».

⁸⁵ Voy. notamment : décision anticipée n° 2017.263 du 8 août 2017, n° 49 ; décision anticipée n° 2016.512 du 13 septembre 2016, n° 38 ; décision anticipée n° 2016.418 du 6 septembre 2016, n° 41 : « Il convient de préciser que la conjonction "ou" ne doit pas être considérée comme explicative mais bien alternative : un des deux critères suffit pour être assujéti à l'impôt des personnes morales ». Voy. encore la circulaire du 4 avril 2016, préc., n° 24.

⁸⁶ Voy. *infra*, n°s 36 et s.

⁸⁷ Voy. *infra*, n°s 40 et s.

⁸⁸ Voy. Com. I.R., n° 179/12.

⁸⁹ Voy. *infra*, n° 70.

personne morale, soit pour donner accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés (celles-ci sont uniquement accessibles aux « personnes morales sans but de lucre fiscal »), soit, en pratique, pour conduire plus rapidement à la conclusion que l'impôt des sociétés est applicable (c'est notamment le cas lorsque les statuts d'une personne morale permettent l'attribution d'un dividende ou dès lors qu'une ASBL octroie des rémunérations anormalement élevées à ses membres).

30. Système « IPM/ISoc » – neutralisation des changements opérés. Même si des changements sont ainsi apportés aux définitions générales de l'article 2 du CIR 92, il convient d'observer que la réforme du droit des personnes morales ne va pas opérer une modification du processus de départage entre l'IPM et l'ISoc. Pour l'expliquer, il faut souligner que les modifications contenues dans la loi du 17 mars 2019 touchent aux définitions de la « personnalité juridique » et de la « résidence fiscale », des conditions qui sont en principe communes aux deux impôts concernés. Les modifications apportées à des conditions communes auront donc pour effet de se « neutraliser ».

B. L'influence du Code des sociétés et des associations sur l'*application* du processus de départage aux ASBL

31. Plan. Si, comme nous l'avons vu, le CSA n'a pas d'impact sur le *processus* de départage entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales, il pourrait en avoir un quant à l'*application* du processus de départage aux ASBL (1) et également aux entreprises sociales opérant sous une forme sociétaire (2).

1. L'application du processus de départage aux ASBL

32. Rappel du schéma de raisonnement. Si l'on considère pour hypothèse de départ que le contribuable dont on cherche à déterminer le sort fiscal est une ASBL résidant fiscalement en Belgique, le raisonnement à appliquer se décline pour rappel tout au plus en trois étapes.

33. Première étape : l'ASBL se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ? Pour que la condition relative à l'exploitation ou aux opérations de caractère lucratif soit rencontrée, il convient en principe de vérifier, sur la base des *activités* menées par l'entreprise, la présence d'une activité professionnelle génératrice de revenus.

34. Deuxième étape : si tel est bien le cas, l'ASBL agit-elle principalement ou exclusivement dans un *domaine privilégié* (art. 181 CIR 92) ? À ce stade, rien ne laisse présager un changement d'appréciation de la situation fiscale d'une entreprise sociale à l'aune de l'article 181 du CIR 92.

35. Troisième étape : sinon, l'ASBL se cantonne-t-elle à la réalisation d'*opérations autorisées* (art. 182 CIR 92) ? Parmi les différents types d'opérations autorisées, c'est

l'interprétation qui sera donnée pour les deux hypothèses prévues par l'article 182, 3°, du CIR 92 qui pose question : bien que des opérations de caractère lucratif soient réalisées, celles-ci ne conduiront pas à un assujettissement à l'impôt des sociétés d'une personne morale sans but de lucre fiscal, s'il s'agit d'opérations qui ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales (a) ou d'opérations économiques accessoires (b).

a. Les opérations qui ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

36. Principe. Si une personne morale sans but de lucre fiscal ne mobilise pas des méthodes industrielles ou commerciales dans le cadre des opérations de caractère lucratif qu'elle réalise, elle sera soumise à l'impôt des personnes morales. Que vise-t-on par « méthodes industrielles ou commerciales » ? Si les méthodes commerciales désignent parfois la mise en place d'« une organisation capable de dégager un excédent de recettes par rapport aux dépenses »⁹⁰, les méthodes industrielles ou commerciales sont ici celles qui sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales dans un secteur déterminé⁹¹. La question est la suivante : l'entité en cause agit-elle selon des modalités de gestion similaires à celles d'une entreprise commerciale ? Pour le vérifier, on doit procéder, si possible⁹², à un exercice de comparaison du fonctionnement d'une entreprise *sociale* et du fonctionnement d'une *autre* entreprise.

37. Précisions du commentaire administratif. Le commentaire administratif énumère, à cet effet, quelques exemples de critères d'appréciation : les modalités de publicité ; les méthodes de vente et de distribution utilisées ; la nature des revenus

⁹⁰ J.-M. GOLLIER et Ph. MALHERBE, *Les sociétés commerciales. Lois des 7 et 13 avril 1995*, Les Dossiers du *Journal des tribunaux*, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 1996, p. 15, n° 16.

⁹¹ Voy. Com. I.R., n° 182/10.

⁹² Pour un cas dans lequel la comparaison n'était pas possible, voy. Civ. Louvain, 21 avril 2017, www.fiscalnet.be. Bebat est un organisme de gestion dont l'objectif statutaire est la collecte de piles et accus usagés et la promotion de l'environnement par le recyclage. L'administration fiscale a contesté la déclaration d'IPM introduite par Bebat en soutenant que cette ASBL assure l'exploitation d'une entreprise et des opérations de caractère lucratif et qu'elle ne peut pas se prévaloir des articles 180, 181 et 182 du CIR 92. Selon le Tribunal de première instance de Louvain, il n'est pas question en l'espèce de l'exploitation d'une entreprise commerciale. En effet, l'ASBL est tenue par un cadre réglementaire strict (campagnes d'information, plan de gestion, plan de mise en œuvre annuel, etc. soumis à l'approbation de la société publique de déchets pour la Région flamande). Ceci implique une limitation considérable de son pouvoir d'action autonome. Selon l'administration fiscale, la demanderesse a utilisé des méthodes industrielles et commerciales généralement suivies dans le secteur du recyclage. De l'avis du tribunal, la demanderesse n'est pas considérée comme une société commerciale qui, par définition, utilise des méthodes *ad hoc*. Il s'agit d'une organisation de gestion créée dans le but d'atteindre des objectifs environnementaux spécifiques. L'on devrait procéder à l'exercice de comparaison des méthodes « avec des organismes de gestion similaires qui organisent un système collectif pour d'autres flux de déchets » (Recupel, Recytyre, Febelauto,...). Toutefois, « aucune entreprise n'a d'objectifs similaires et ladite comparaison n'est pas possible ». Si l'on peut établir un lien entre les méthodes de travail utilisées par Bebat et les critères d'appréciation utilisés par l'administration fiscale pour identifier des méthodes industrielles ou commerciales, ce lien n'est pas préoccupant *in casu* puisque les méthodes déployées pourraient – si la comparaison était effectivement possible – être utilisées par des organismes de gestion en vue de la réalisation d'un but idéal et non commercial.

obtenus ; la nature de la clientèle ; le personnel occupé et la façon dont les opérations sont financées⁹³. Les indices suivants pourraient ainsi attester du fait que l'entité ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales⁹⁴ (et entraîner en conséquence l'applicabilité de l'impôt des personnes morales) :

- l'absence de démarche publicitaire dans un secteur dans lequel il est de pratique courante de faire de la publicité ou encore une publicité qui met en lumière le but désintéressé poursuivi⁹⁵ ;
- l'achat de produits du tiers monde en vue de leur revente, en d'autres termes l'achat à un prix « équitable », c'est-à-dire plus élevé, en vue de soutenir l'économie de pays défavorisés⁹⁶ ; l'absence d'utilisation d'un réseau de vendeurs et de distributeurs dans un secteur dans lequel c'est pourtant l'usage ;

⁹³ Voy. Com. I.R., n° 182/11.

⁹⁴ Voy. E. GAILLY, *La fiscalité des asbl*, Bruxelles, Licap, 1997, pp. 74-75, spéc. n°s 92-97. Pour des contre-illustrations générales, voy. notamment : Gand, 8 décembre 2015 (publié via *TaxWin*) commentée par S. VAN CROMBRUGGE : « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Fiscologue*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12 ; Civ. Louvain, 14 octobre 2016, commentée par S. VAN CROMBRUGGE : « IPM ou I.Soc. : toute ASBL n'est pas Woodstock », *Fiscologue*, n° 1513, 17 mars 2017, p. 1 et Y. DEWAELE, « Actualités 2017 en matière d'impôt des sociétés », *Le droit fiscal en Belgique – Édition 2018*, Limal, Anthemis, 2018, p. 131 ; D.-E. PHILIPPE, « ASBL – Impôt des sociétés vs impôt des personnes morales », in *Chroniques notariales – Volume 69*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 221-223, n° 130.

⁹⁵ Voy. Bruxelles, 23 novembre 2001, *J.D.F.*, 2001, p. 279 : l'ASBL en cause organisait entre autres des consultations juridiques, psychologiques et médicales à des prix inférieurs aux prix pratiqués habituellement et également en fonction des possibilités des bénéficiaires. Aussi, les séances d'information et d'animation étaient gratuites. La Cour d'appel de Bruxelles a également relevé que cette association ne mettait pas en œuvre de méthodes commerciales dès lors que la publicité réalisée était uniquement vouée à faire connaître l'existence du centre et des activités socio-culturelles proposées. Par conséquent, cette ASBL devait, selon la Cour, rester soumise à l'impôt des personnes morales. Pour une contre-illustration, voy. Gand, 8 décembre 2015 (publiée via *TaxWin*) : une ASBL gérait un centre de séjour pour jeunes. Toutefois, dans les faits, cette association était organisée comme une entreprise ordinaire. En effet, il n'y avait pas de personnel adapté à la vocation du centre pour jeunes. Aussi, les prix étaient adaptés selon l'évolution du marché. L'hôtel était situé dans un environnement commercial, entre deux autres établissements HORECA, et présentait toutes les apparences d'un établissement ordinaire. Chacun était le bienvenu et aucune qualité de membre n'était exigée pour y accéder. Le bar proposait une gamme étendue de boissons (et même une bière de la maison). L'on retrouvait cet établissement sur plusieurs sites de réservation en ligne. Un panneau publicitaire avait été placé dans une gare. Enfin, l'association avait eu recours à des initiatives commerciales, à l'instar de cartes de réduction. Pour l'ensemble de ces raisons, l'association en cause devait, selon la Cour d'appel de Gand, être soumise à l'impôt des sociétés. Pour un commentaire, voy. S. VAN CROMBRUGGE, « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Fiscologue*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12. Voy. aussi : Liège, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n° 96/64. Une ASBL assurait la rédaction et la diffusion d'une revue médicale envoyée gratuitement aux médecins généralistes francophones, la rédaction et l'édition de traités ainsi que l'organisation de séminaires, recyclages et formations. La Cour d'appel de Liège a toutefois estimé que l'association se plaçait, par le développement de son activité d'édition et de distribution d'ouvrages contre paiement, dans une situation créant des distorsions de concurrence et il était vain pour la requérante de prétendre dans ces conditions qu'elle n'utilisait pas des méthodes commerciales pour assurer la diffusion de ses produits, car elle organisait des séminaires et recyclages préalables à l'édition des traités et effectuait de la publicité pour ces ouvrages par la diffusion gratuite de sa revue. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. S. VAN CROMBRUGGE, « IPM ou I.Soc. ? », *Fiscologue*, n° 535, 29 septembre 1995, pp. 6-7.

⁹⁶ Bruxelles, 21 juin 2006, *F.J.F.*, n° 2007/165 : l'ASBL Magasin du Monde vendait des produits commerciaux provenant de pays en voie de développement à l'occasion de divers événements auxquels elle participait

- un public-cible comme clientèle⁹⁷ et non pas toute personne intéressée et prête à en assumer le coût ;
- un très faible prix demandé⁹⁸ ou, au contraire, un surpris imposé mais qui n'est pas destiné à procurer un plus grand rendement financier au vendeur⁹⁹ ;
- un financement important sur la base de subsides ou de dons ;

(marchés, soirées culinaires, ventes de porte à porte, etc.). Ses activités génératrices de bénéfices, ne pouvaient pas être considérées comme isolées ou exceptionnelles (art. 182, 1°, CIR 92). Toutefois, l'ASBL n'a pas mis en œuvre des méthodes industrielles et commerciales (art. 182, 3°, CIR 92) : il n'y avait pas d'espace de vente fixe ; la publicité, exceptionnelle, se concentrait sur les motifs pour lesquels l'ASBL distribuait le produit (la lutte contre l'exploitation, la promotion des concepts de « prix honnête » et de « commerce durable ») et se référait aux activités de formation par lesquelles l'ASBL se faisait connaître ; le prix de vente était déterminé de manière à ce que le producteur du tiers-monde reçoive un prix honnête, prix supérieur au prix du marché et qui couvrait au minimum les frais de production. La Cour d'appel de Bruxelles a confirmé le jugement du Tribunal de première instance de Louvain, rendu trois ans plus tôt : l'ASBL Magasin du Monde devait être assujettie à l'impôt des personnes morales. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. S. VAN CROMBRUGGE, « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *Fiscologue*, n° 1050, 8 décembre 2006, pp. 11-12. Concernant la décision d'instance : Civ. Louvain, 28 novembre 2003, voy. S. VAN CROMBRUGGE, « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *Fiscologue*, n° 935, 7 mai 2004, pp. 6-7 ; L. DE MEYER, « Wereldwinkel en rechtspersonenbelasting », *T.F.R.*, 2004, n° 258, pp. 315-317.

⁹⁷ Exemple : une ASBL exploite un domaine de vacances en vue d'y développer le tourisme social. Le public vise les familles avec jeunes enfants, les retraités ou encore les personnes handicapées. De plus, il y a un recours restreint à la publicité. Enfin, des prix bas sont pratiqués en vue du public. Voy. pour des *illustrations* en jurisprudence : Civ. Hasselt, 24 décembre 2009 (instance) et Gand, 27 septembre 2011 (appel) ; les deux décisions ont validé l'assujettissement à l'IPM de l'organisation en cause. Pour une décision dans laquelle le tribunal a conclu à l'applicabilité de l'Isoc : Civ. Hasselt, 8 décembre 2004, C. BUYSSSE, « A.S.B.L. exploitant un centre de vacances », *Fiscologue*, n° 970, 25 février 2005, p. 10. Pour des *contre-illustrations*, voy. Civ. Liège, 8 février 2005 : une ASBL s'occupe d'un manège et exerce plusieurs activités dans ce cadre : location de boxes de chevaux, pension complète de chevaux appartenant à des membres et non-membres, leçons d'équitation, stages équestres accessibles à tous et exploitation d'un bar. L'ASBL fonctionne de manière similaire à tout opérateur du secteur d'exploitation de manèges. Ces activités lucratives ne sont manifestement pas accessoires. Le tribunal de première instance de Liège conclut que, pour cette ASBL, l'impôt des sociétés est de rigueur. Voy. Bruxelles, 24 juin 1999, J. VAN DYCK, « Filles aux mœurs légères », *Fiscologue*, n° 718, 27 août 1999, p. 11. Une ASBL avait donné un bâtiment en location à une SPRL qui y exploitait un bar. La SPRL ne payait pas un loyer fixe, mais une indemnité mensuelle de 15 % de la recette nette du bar. La Cour d'appel de Bruxelles a conclu que cette indemnité était soumise au risque commercial encouru. De plus, le bar n'était pas uniquement réservé aux membres de l'ASBL, mais il constituait en fait une maison de débauche, où des « dames de petite vertu », inscrites comme membres de l'ASBL, poussaient à la consommation. La Cour a décidé que l'ASBL était bel et bien assujettie à l'impôt des sociétés. Voy. aussi : Gand, 8 décembre 2015 (publiée *via TaxWin*), commentée par S. VAN CROMBRUGGE : « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Fiscologue*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12.

⁹⁸ Exemple : on propose un prix plus attractif afin de favoriser l'accessibilité de certaines personnes à des biens ou à des services de qualité. Voy. : Bruxelles, 13 janvier 1998, *Fisc. Act.*, 1998, liv. 11, p. 7 : un centre médical, psychologique et juridique fondé sous la forme d'une ASBL doit être soumis à l'impôt des personnes morales lorsque les traitements médicaux sont subordonnés au but principal de l'association, dispensés contre une rémunération qui est significativement moindre que les barèmes normaux des honoraires et fixée en fonction des possibilités financières du patient. Voy. aussi Bruxelles, 23 novembre 2000, *F.J.F.*, n° 2001/77 ; *J.D.F.*, 2001, p. 279.

⁹⁹ Par exemple, la vente de produits à un prix plus élevé que le traditionnel prix de marché en vue d'assurer une juste rémunération des producteurs.

- un nombre massif de bénévoles ou encore le recrutement de personnes dont l'insertion professionnelle est difficile (personnes handicapées, notamment)¹⁰⁰.

38. Précisions du commentaire administratif (suite). La manière avec laquelle il conviendrait d'interpréter chaque critère ne fait pas l'objet de moult commentaires. Les seules directives d'interprétation sont celles-ci : les critères doivent être mobilisés au cas par cas en fonction du secteur concerné ; ces critères doivent être appréciés dans leur ensemble (un seul d'entre eux ne peut donc être déterminant) et l'ensemble des activités de la personne morale doit être pris en considération¹⁰¹.

39. Professionnalisation versus perte d'identité des entreprises sociales. Sous l'empire du CSA, les ASBL pourront en principe entreprendre toute activité qu'elles jugent utiles pour mener à bien leur projet. Désormais, cette liberté n'est plus sujette à controverses vu sa consécration explicite. Peut-être devrait-on s'attendre chez certaines à la mise en place de divers dispositifs pour tenir compte de ce changement. Cette transformation ne serait pas uniquement le fait du CSA, mais résulterait plus largement de la réforme du droit économique : les ASBL, tantôt parce qu'elles sont des personnes morales (approche formelle), tantôt parce qu'elles poursuivent, le cas échéant, de manière durable un but économique (approche matérielle), sont des entreprises¹⁰². Ne devrait-on pas s'attendre, pour les ASBL qui voudraient jouir pleinement de la liberté d'action dans la sphère économique, à une certaine professionnalisation du secteur associatif ?

Si l'entreprise sociale se développe, ce n'est toutefois pas pour autant qu'elle perdra sa nature et sa finalité sociale essentielle, qui se traduit dans sa manière d'agir (par exemple, au travers de la politique de vente, de la politique d'accessibilité des biens/services proposés ou de la politique de ressources humaines¹⁰³). Sur cette base, de bonnes raisons pourraient être invoquées en principe en faveur de l'application de l'impôt des personnes morales.

L'appréciation des méthodes employées dépendra toutefois de l'administration fiscale puis, en dernière ligne, des cours et tribunaux et il est permis de penser que la limite entre « professionnalisation » et « perte d'identité » d'une entreprise sociale pourrait être difficile à établir aux yeux de certains.

¹⁰⁰ Voy. E. GAILLY, *op. cit.*, pp. 74-75, n° 92-97.

¹⁰¹ Voy. Com. I.R., n° 182/10-11.

¹⁰² Voy. la contribution de M. COIPEL dans cet ouvrage « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », pp. XXX.

¹⁰³ Ces pratiques particulières ont notamment été mises en évidence au terme de l'étude SECOIA (ou *Social Economy Impact Assessment*), laquelle visait notamment à identifier les pratiques de gestion mises en œuvre par les entreprises sociales. Les pratiques observées peuvent être organisées en trois grandes familles : 1° l'affectation non capitaliste du surplus ; 2° une démocratie économique ; 3° la capacité à mobiliser une mixité de ressources. Voy. Université de Liège, Centre d'économie sociale, Centre de recherche Spiral, SAW-B, « SECOIA. L'économie sociale en pratiques. Pratiques spécifiques des entreprises d'économie sociale et analyse des impacts générés », rapport final, avril 2017, p. 6.

b. Les opérations accessoires

40. Le « casse-tête » de la définition légale de l'ASBL sous l'empire de la loi du 27 juin 1921 : variations autour de l'accessoriété. En vertu de la loi du 27 juin 1921, une ASBL ne peut pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales sauf si celles-ci sont accessoires. Pour certains (doctrine dite « majoritaire »), l'arrêt du 3 octobre 1996 permettrait de dégager un triple test de licéité. Ainsi, l'activité commerciale doit d'abord être quantitativement moins importante que l'activité principale (premier test). L'activité commerciale doit aussi être nécessaire à la réalisation du but désintéressé (deuxième test). L'ASBL doit enfin consacrer l'intégralité des bénéfices ainsi obtenus à la réalisation de son but désintéressé (troisième test). Les partisans de cette thèse font vraisemblablement application de la théorie de l'accessoire en vertu de laquelle une activité intrinsèquement commerciale peut perdre ce caractère lorsqu'elle n'est que l'accessoire d'une activité civile¹⁰⁴.

D'autres auteurs (doctrine dite « minoritaire »¹⁰⁵) défendent une lecture *plus souple* de cet arrêt de la Cour de cassation¹⁰⁶. Selon celle-ci, il n'y a pas lieu d'exiger que les activités commerciales aient une importance nettement moindre par rapport à l'objet principal. Une activité serait accessoire¹⁰⁷ si elle est « destinée à soutenir financièrement les fins sociales »¹⁰⁸.

Il existe au fond deux approches de l'accessoriété. Selon la première, il faut, en vertu de la théorie de l'accessoire, faire application de l'adage « l'accessoire suit le principal ».

¹⁰⁴ Si la notion d'accessoire se trouve au cœur des travaux préparatoires de la loi de 1921, l'on ne trouve pas de mention permettant de consacrer que c'est à la théorie classique de l'accessoire qu'il est fait référence.

¹⁰⁵ Voy., pour les auteurs qui suivent ce courant, les références citées dans : M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *A.S.B.L.*, tiré à part du *Répertoire Notarial*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 285, note subpaginale n° 5. Pour des décisions de jurisprudence, voy. la note subpaginale n° 6. Il convient également de consulter les références liées à la « thèse libérale », pp. 294 et s, n°s 127 et s.

¹⁰⁶ Cette thèse remet en cause la pertinence du recours à la théorie de l'accessoire *in casu* : « cette théorie sert à donner à une activité accessoire la même nature juridique que l'activité principale. Mais ce n'est pas nécessaire pour notre question puisque l'activité accessoire d'une ASBL ne peut [pour rappel, à défaut de but de lucre commercial subjectif,] être de *nature* commerciale mais seulement de *type* commercial » (M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 298, n° 130).

¹⁰⁷ Postuler, comme certains le font (voy : V. SIMONART, « Spécialité légale », in *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, R.P.D.B.*, Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 74-75, n° 67), que le Professeur COIPEL défend une thèse radicale selon laquelle les ASBL pourraient exercer n'importe quelle activité commerciale à *titre principal* pour autant qu'elles affectent les bénéfices ainsi réalisés à leur but supérieur nous semble inexact. En effet, selon lui, l'activité commerciale de l'ASBL doit être accessoire pour être licite mais l'accessoriété est rencontrée dès lors que les bénéfices sont affectés à la fin idéale. Par conséquent, dans les limites de l'« accessoriété-finalité », une ASBL peut exercer « une activité à caractère commercial ou lucrative à titre principal ou d'appoint mais aussi, bien sûr, à titre accessoire d'une activité non économique » (M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 346, n° 209).

¹⁰⁸ M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, p. 150, n° 139. Voy. aussi : M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 285, n° 119 et p. 298, n° 130.

Dans ce cadre, les liens qui existent entre deux activités – précisément l'accessoire et la principale – sont envisagés (« accessoriété-activité »). Selon l'autre approche, l'attention ne doit pas être placée sur l'activité mais sur la finalité : il s'agit d'envisager l'accessoriété par rapport au *but* moral de l'ASBL (« accessoriété-finalité »)¹⁰⁹.

41. Disparition de l'enjeu de l'accessoriété en droit des personnes morales¹¹⁰. En bref, une doctrine dite majoritaire apprécie l'accessoriété en fonction des activités menées alors qu'une doctrine dite minoritaire considère que l'accessoriété est rencontrée dès lors que les opérations économiques qui sont menées servent la finalité, le but désintéressé qui est poursuivi. Le CSA propose une définition de l'association en vertu de laquelle celle-ci poursuit un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet (art. 1:2 CSA). Peut-on parler d'une révolution ? Indéniablement pour les tenants de la doctrine majoritaire. Pour les partisans de la doctrine minoritaire, cette évolution du texte est certes bienvenue pour la clarification qu'elle apporte ; toutefois, l'« accessoriété-finalité » qu'ils défendent permettait déjà, à notre avis, d'arriver *mutatis mutandis* au même résultat que le libellé de l'article 1:2 du CSA.

42. Attention : maintien de l'enjeu de l'accessoriété en droit des personnes morales pour les ASBL existantes (droit transitoire). Depuis le 1^{er} mai 2019, une ASBL *nouvellement constituée* peut poursuivre un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées¹¹¹. Le CSA sera pour la première fois d'application à une ASBL *existante* au 1^{er} janvier 2020 sauf exercice de l'« *opt-in* ». Si, lors de la mise en conformité de ses statuts devant intervenir au plus tard au 1^{er} janvier 2024, une ASBL ne modifie pas son objet¹¹², elle sera toujours soumise aux restrictions prévues par l'article 1^{er} de la loi de 1921 et donc à l'interdiction de réaliser des opérations industrielles ou commerciales principales ; cette règle est applicable *mutatis mutandis* aux AISBL¹¹³. L'interdiction d'exercer d'autres activités (sous-entendu

¹⁰⁹ Cette accessoriété-là ne fait pas en elle-même disparaître le caractère commercial de l'activité – c'est bien le propre de la « théorie de l'accessoire » – mais elle blanchit le caractère lucratif (propre à rapporter de l'argent) de celle-ci (voy. M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, p. 128, n° 83).

¹¹⁰ À ce sujet, voy. M. COIPEL, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, pp. 14 et s.

¹¹¹ Art. 1:2 CSA.

¹¹² Sous l'empire de la loi du 27 juin 1921, notons toutefois que les statuts d'une ASBL *peuvent* mais ne *doivent* pas décrire l'objet (c'est-à-dire les activités envisagées). Dès lors, comment appliquer cette règle ? À ce sujet, voy. dans cet ouvrage la contribution de M. DAVAGLE : « Statuts, acte constitutif, organisation, organes... : particularités », n° 9 – « Comment pouvoir continuer à exercer une activité qui n'est pas prévue dans ses statuts ? » ; et celle de M. COIPEL, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », p. 261 : « Pour les ASBL dont les statuts sont muets sur l'objet et pour les AISBL qui doivent continuer à le mentionner (art. 2:10, 3°), la modification de l'objet devient nécessaire *uniquement* pour éviter le maintien de l'ancienne interdiction ».

¹¹³ Notons que le texte initial proposé faisait mention des fondations (en lieu et place des AISBL) alors que les fondations peuvent *de lege lata* réaliser une activité économique pour réaliser leur but désintéressé.

d'autres activités que les seules activités entrant dans les limites de l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921) prendra fin au 1^{er} janvier 2029. Cela signifie que, à compter de cette date, même si d'aventure les statuts de l'association n'avaient pas été adaptés, l'ASBL pourra en principe¹¹⁴ se livrer à toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé.

Le ministre a affirmé que la période transitoire de dix ans a été instaurée en vue de protéger les ASBL¹¹⁵. Pendant dix ans, les ASBL existantes pourront toujours se présenter comme des groupements auxquels il est proscrit de réaliser des opérations industrielles ou commerciales sauf si ces opérations sont accessoires, ce qui pourrait avoir un impact sur la réglementation applicable, notamment fiscale¹¹⁶. Toutefois, comme le note Michel Coipel, il n'est pas du tout sûr que le maintien de l'interdiction des activités commerciales sera fiscalement plus favorable aux ASBL que la suppression prévue par le CSA¹¹⁷.

43. Attention : maintien de l'enjeu de l'accessoriété en droit fiscal et consécration de *lege lata* de l'« accessoriété-activité ». Là où l'exercice de délimitation de la sphère d'activité permise à l'ASBL n'aura, à terme, plus lieu d'être, il convient toujours d'apprécier le cas échéant si les opérations économiques réalisées par l'ASBL ne sont qu'accessoires, de manière à ce qu'elles n'entraînent pas, pour elle comme pour toute autre personne sans but de lucre fiscal, l'assujettissement à l'impôt des sociétés¹¹⁸.

Incontestablement, c'est ce type d'opérations autorisées qui a polarisé les échanges au cours des travaux préparatoires¹¹⁹, à un point tel que l'on en oublierait presque qu'il

¹¹⁴ Exception faite des activités qui sont légalement réservées à certaines formes de personnes morales (cf., dans le présent ouvrage, M. COIPEL, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, p. 15).

¹¹⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, pp. 94-95.

¹¹⁶ *Ibid.*, pp. 43-44 : « Le ministre souligne que la possibilité qu'ont les ASBL de faire du commerce ou de déployer une activité industrielle n'aura pas de conséquences fiscales autres qu'aujourd'hui. Aujourd'hui aussi, le fisc examine la réalité économique et factuelle avant de décider si une ASBL doit être soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales. Un des critères centraux pour cette appréciation est de se demander si l'ASBL exerce des activités lucratives et, dans l'affirmative, si ces activités ne sont qu'accessoires ou si, au contraire, elles constituent la vocation première de l'association. S'il est établi que les activités sont plus qu'accessoires, l'ASBL sera soumise à l'impôt des sociétés. Le ministre souligne que les ASBL pourront toujours, au cours de la période transitoire de dix ans, invoquer l'article 1^{er} de la loi sur les ASBL ».

¹¹⁷ M. COIPEL, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », *op. cit.*, p. 260.

¹¹⁸ Voy. à ce sujet, la réponse à la question parlementaire n° 27598 posée par M. DE LAMOTTE, *Compte-rendu intégral*, Chambre, 2018-2019, 28 novembre 2018, p. 10 : « la volonté du gouvernement est de conserver les principes actuels. [...] pour les autorités fiscales, rien ne va changer ».

¹¹⁹ Voy notamment : *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 43 (« un des critères centraux pour cette appréciation est de se demander si l'ASBL exerce des activités lucratives et, dans l'affirmative, si ces activités ne sont qu'accessoires ou si, au contraire, elles constituent la vocation première de l'association. S'il est établi que les activités sont plus qu'accessoires, l'ASBL sera soumise à l'impôt des sociétés ») ; p. 73 (« En droit fiscal, c'est le critère de l'activité économique accessoire qui détermine si

existe d'autres types d'opérations autorisées, et notamment l'hypothèse de l'absence de méthodes industrielles ou commerciales dont nous venons de parler¹²⁰.

Nous le verrons, deux critères officiels sont admis pour apprécier le caractère accessoire des opérations de caractère lucratif : les critères quantitatifs et de corrélation. Pour appliquer ces critères, l'on place une activité (l'activité idéale) face à une autre activité (l'activité économique), pour conclure, le cas échéant, que l'une nécessite la mobilisation de davantage de moyens que l'autre (critères quantitatifs) ou pour décider que l'autre est indispensable pour que la première existe (critère de corrélation). Il s'agit donc ici à notre avis d'une consécration de l'« accessoriété-activité », doctrine « majoritaire » en droit des personnes morales (même s'il convient d'observer que ces critères sont alternatifs en droit fiscal¹²¹). Dans le même sens, le Conseil d'État a noté, au sujet des articles 182 et 220 du CIR 92, que ces « dispositions ont manifestement été rédigées pour correspondre, dans une très large mesure, à l'ancienne distinction entre les sociétés et les associations »¹²².

En droit des personnes morales, la question de la délimitation des activités permises aux ASBL et, partant, de la définition de la notion d'accessoriété disparaîtra purement et simplement à terme. Pour déterminer l'impôt sur les revenus applicable, le critère de l'accessoriété restera pertinent.

44. Plan. Compte tenu du fait que les critères fiscaux ont été conçus dans le prolongement du droit des personnes morales, et que ceux-ci consacraient une thèse abolie par le CSA, il importe de dresser un état des lieux avant et depuis la réforme en question (i et ii).

i. État des lieux avant la réforme

45. Les critères officiels : critères quantitatifs et critère de corrélation. Deux critères officiels sont admis pour apprécier le caractère accessoire des opérations de caractère lucratif : les critères quantitatifs et de corrélation.

l'on est soumis à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés ») ; p. 263 (« une personne morale qui exerce principalement des activités commerciales ou économiques n'est pas soumise à l'impôt des personnes morales »).

¹²⁰ Voy. *supra*, n^{os} 36 et s.

¹²¹ Voy. notamment : M. DENEFF, « De vennootschap met een sociaal oogmerk : algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *A.F.T.*, 1996, 4-5, n^o 29, p. 163 ; M. DENEFF, note sous Cass. 3 octobre 1996, *T.R.V.*, 1997, n^o 9, p. 222 ; J. AUTENNE et B. DE MENTEN, « La détermination des activités que peuvent entreprendre les ASBL – L'apport du droit fiscal », in *Liber amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 1-63, spéc. p. 48.

¹²² Voy. *supra*, note subpaginale n^o 10. À ce sujet, voy. aussi le constat dressé par M. DENEFF : « Le rôle économique des ASBL : le regard de Michel Coipel face à la méthodologie du "Grundtypus" » in *Liber amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Kluwer, 2004, pp. 561-585, spéc., p. 567, n^o 12 : « le rétrécissement des activités à la lumière de l'article 1^{er} de la loi sur les ASBL et fondations en un débat "d'acte de commerçant ou de commerce ou non, avec ou sans but lucratif, accessoire ou non" [...] a certainement continué à produire ses effets et le fait toujours dans le contrôle des critères d'application de l'impôt sur le revenu des personnes morales ou des sociétés ».

• Les critères quantitatifs

46. Deux catégories de critères quantitatifs. Deux critères quantitatifs peuvent notamment être pris en considération, à savoir, le nombre de *personnes occupées* (membres effectifs de l'ASBL et personnel), d'une part, et, l'importance des *moyens matériels* mis en œuvre (valeur des investissements ou avoirs affectés¹²³), d'autre part¹²⁴. Il faut comparer l'importance de ces moyens matériels¹²⁵ et humains¹²⁶ affectés à l'activité économique¹²⁷ et l'importance de ces mêmes moyens en lien avec l'activité désintéressée¹²⁸ ; il convient de tenir compte du travail à temps partiel – comptabilisation *pro parte* – et de la mécanisation du travail qui peut réduire fortement la main d'œuvre nécessaire au fonctionnement de l'activité. Lorsqu'il ressort de cette comparaison que l'importance des moyens humains et matériels mis en œuvre dans l'activité économique est notablement plus importante que celle des moyens affectés à l'activité idéale, l'impôt des sociétés est applicable¹²⁹ si l'on ne peut pas invoquer le bénéfice d'une autre disposition pour sortir de son champ d'application.

¹²³ E. GAILLY, *op. cit.*, p. 76, n° 100.

¹²⁴ Com. I.R., n° 182/14.

¹²⁵ Com. I.R., n° 182/16.

¹²⁶ Com. I.R., n° 182/15.

¹²⁷ Précisons que le commentaire administratif évoque l'activité *professionnelle*.

¹²⁸ Voy., par exemple, Bruxelles, 13 janvier 1998, *Fisc. Act.*, 1998, liv. 11, p. 7.

¹²⁹ Com. I.R., n° 182/16. Pour une illustration, voy. Liège, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n° 96/64 : une ASBL s'occupait de la formation de médecins mais les employés se livraient pour l'essentiel, à des opérations commerciales telles que la vente d'ouvrages médicaux. Cette ASBL devait être assujettie à l'impôt des sociétés. Pour des contre-illustrations, voy. Gand, 10 septembre 2002, S. VAN CROMBRUGGE, « ASBL et impôt des sociétés – radio libre », *Fiscologue*, n° 869, 29 novembre 2002, p. 10 (ASBL A) et Gand, 6 octobre 2004, S. VAN CROMBRUGGE, « Radio locale : ASBL soumise à l'IPM », *Fiscologue*, n° 959, 26 novembre 2004, p. 10, *F.J.F.*, n° 2005/227 (ASBL B). Une ASBL A possédait une licence lui permettant de diffuser des émissions de radio locales en tant qu'institut de radiodiffusion non public. Elle était sur antenne en permanence, durant toute l'année, et proposait de la musique et des informations. Cette activité était mentionnée comme objet social dans ses statuts. Une ASBL B avait pour objet statutaire la diffusion d'émissions locales proposant aux auditeurs un large éventail d'informations et d'animations, ainsi que des programmes axés sur la formation et la détente, dans l'intention de promouvoir la communication dans la zone desservie par les émissions et de contribuer au développement général de celle-ci. Les deux ASBL ont reçu des indemnités en contrepartie de la transmission de messages publicitaires pour le compte de tiers. L'administration fiscale avait estimé que ces ASBL devaient être soumises à l'impôt des sociétés. La diffusion d'émissions radiophoniques ne constitue pas nécessairement en soi une activité devant être considérée comme une exploitation ou une opération à caractère lucratif. En l'espèce, il était manifeste que les activités des ASBL étaient fondées sur le bénévolat. Les recettes publicitaires étaient particulièrement basses et ne couvraient que partiellement les frais réels relatifs à l'activité statutaire. Les collaborateurs supportaient même personnellement une bonne partie de ces frais de fonctionnement. L'émission de messages publicitaires pour le compte de tiers ne constituait rien d'autre que le fait de mettre un espace publicitaire (*in casu* un temps d'antenne) à la disposition de tiers. Il s'agissait là d'un procédé que d'innombrables associations, telles que des clubs sportifs et des organisations du secteur culturel, utilisent pour s'attirer les ressources nécessaires en vue de déployer leurs activités. En l'espèce, l'émission de messages publicitaires revêtait un caractère très accessoire et visait exclusivement à assurer le financement partiel des dépenses liées à l'activité principale. Par conséquent, ni la réalisation d'émissions radiophoniques, ni la mise à disposition d'espaces publicitaires contre rétribution ne devaient être considérées, dans les deux causes et, en raison de la disqualification

47. Précision quant à la prise en compte des travailleurs relevant d'une démarche thérapeutique. Une règle particulière est réservée aux thérapies dans le cadre desquelles une mise au travail est prévue : les personnes en réinsertion par le travail ne doivent pas être « comptabilisées » pour effectuer l'exercice de comparaison des moyens humains. Sans une telle mesure, vu que, « dans un milieu thérapeutique, il est logique [...] que les malades soient plus nombreux que les soignants »¹³⁰, il serait très difficile de démontrer le caractère accessoire des opérations économiques¹³¹. Cette prise en compte de la spécificité de certains traitements thérapeutiques par l'administration fiscale – et que l'on retrouve dans le commentaire administratif¹³² – découle vraisemblablement de la jurisprudence¹³³.

48. Attention : parfois, en pratique, comparaison entre les recettes générées par les différents types d'activités. Si les considérations relatives aux recettes recueillies ne doivent pas en principe être déterminantes¹³⁴ – puisqu'il s'agit de comparer les *activités déployées* –, il n'en demeure pas moins que la jurisprudence retient parfois le pourcentage des recettes issues des opérations économiques par rapport au *chiffre d'affaires* total pour déterminer si leur caractère accessoire pouvait bel et bien être invoqué¹³⁵.

opérée par l'article 182, comme des opérations à caractère lucratif. Dans les deux affaires, la Cour d'appel de Gand a décidé que les revenus ne devaient pas être soumis à l'impôt des sociétés.

¹³⁰ Voy. Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, n° 96/148.

¹³¹ Cette prise en compte de la spécificité de certains traitements thérapeutiques par l'administration fiscale – que l'on retrouve dans le commentaire administratif (Com. I.R., n° 182/15, note n° 1) – découle vraisemblablement à notre avis de la jurisprudence (dans le même sens : H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non marchand*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2011, p. 22). En effet, à l'occasion d'un arrêt du 13 mars 1996, la Cour d'appel de Liège a eu à connaître du cas suivant : une ASBL s'occupait de l'accueil de toxicomanes et proposait à ceux-ci une thérapie par le travail. L'administration a constaté que les activités commerciales ainsi développées ne demeuraient pas dans les limites d'une activité accessoire si l'on se livrait à une comparaison des moyens matériels (véhicules utilitaires) et humains (le nombre important de travailleurs, c'est-à-dire, en l'occurrence, de malades). La Cour d'appel de Liège a rejeté une application mathématique du critère quantitatif dans un tel contexte, en considérant qu'il était absurde de « tirer argument du fait que "le personnel occupé aux opérations industrielles et commerciales est supérieur en nombre à celui qui est affecté aux tâches de sevrage et de désintoxication" [...] dans la mesure où dans un milieu thérapeutique, il est logique au contraire que les malades soient plus nombreux que les soignants ». Pour un commentaire de cette décision, voy. *Cour. fisc.*, 1996, p. 296 et la note de R. VAN DEN EECKHAUT ; X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 72, n° 82 ; H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 22.

¹³² Com. I.R., n° 182/15, note n° 1.

¹³³ Voy. également en ce sens : H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 22.

¹³⁴ E. GAILLY, *op. cit.*, p. 76, n° 100.

¹³⁵ Voy. Civ. Anvers, 7 mars 2001 ; C. BUYSSE, « Maison paroissiale », *Fiscologie*, n° 796, 20 avril 2001, p. 10 : une ASBL a pour objet de promouvoir et de soutenir le culte catholique en récoltant des moyens financiers et matériels afin de créer et de soutenir des œuvres paroissiales à caractère religieux, social, etc., ainsi que des groupements de jeunesse, des associations sportives et des établissements d'enseignement catholique. Cette ASBL disposait notamment d'une maison paroissiale dans laquelle elle exploitait un café et dont elle louait des salles. Il a notamment été constaté aussi que les revenus provenant de l'exploitation du café et de la location des salles représentaient plus de 85 % des ressources totales de l'ASBL. Selon le tribunal, ceci démontrait que l'exploitation du café et la location des salles constituaient l'activité principale de l'association et que l'ASBL, qui recourait de plus à des méthodes commerciales, devait être assujettie à l'impôt des sociétés. Voy. également

• Le critère de corrélation

49. Un critère d'ordre qualitatif. Outre les critères quantitatifs, un autre critère permet de démontrer le caractère accessoire d'une activité économique lorsque cette activité est un corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée ; c'est en cela que l'on parle alors du critère de corrélation. Ce critère est en principe rencontré lorsque l'activité idéale est rendue impossible sans l'exercice de l'activité économique en question. En d'autres termes, l'activité économique découle simplement de l'activité désintéressée (sociale, de bienfaisance, culturelle, etc.), en manière telle qu'elle ne peut s'exercer que conjointement avec cette dernière, c'est-à-dire *dans le même temps et au même endroit*¹³⁶. Le critère de corrélation s'apparente à la vérification du caractère nécessaire ou indispensable de l'activité économique pour mener à bien l'activité désintéressée. À notre estime, l'unité de *temps* comme l'unité de *lieu* ne sont pas des critères qui doivent être forcément rencontrés dans ce cadre.

50. Illustrations. Il y a des cas où il ne fait pas vraiment de doute que le critère de corrélation ainsi entendu est rencontré (par exemple, l'activité économique de réinsertion professionnelle qui est l'accessoire d'une thérapie¹³⁷ ; la vente de produits venant des pays du tiers-monde par une ASBL et qui tend à sensibiliser la population à la problématique de l'exploitation de petits producteurs¹³⁸ ou encore l'édition de

Anvers, 9 juin 1998, *F.J.F.*, n° 98/250 : une ASBL réalisait son objet social principalement en mettant à disposition des locaux à titre onéreux à des associations tierces et elle réalisait en outre un chiffre d'affaires important par le biais d'une cafétéria accessible en permanence ; Mons, 6 décembre 1979, *J.D.F.*, 1981, p. 193 : une association avait pour but le développement de la vie récréative et des loisirs parmi les travailleurs et leurs familles. Ce but devait être réalisé par le biais de manifestations sportives et culturelles. L'association avait établi à son siège social un débit de boissons où se trouvaient des appareils automatiques de divertissement. Pour justifier son assujettissement à l'impôt des sociétés, la Cour d'appel de Mons a tenu compte du fait que l'association faisait beaucoup d'achats de boissons et retirait d'importantes recettes de l'activité commerciale ; Mons, 30 mai 1997, *F.J.F.*, n° 97/224, J. VAN DYCK, « ASBL et taverne », *Fiscologue*, n° 618, 13 juin 1997, p. 104 : une ASBL visait à diffuser toutes informations susceptibles d'intéresser et de concerner les habitants de la commune de Pont-à-Celles, ainsi que la promotion de toutes formules d'animations extérieures. Les principales recettes de l'association provenaient de l'exploitation d'un café. La Cour d'appel de Mons, faisant référence à sa jurisprudence de 1979, a décidé que l'importance des achats de boissons et des recettes du café – environ 2 millions de francs par an – ainsi que la localisation de celui-ci au siège social de l'ASBL prouvaient, d'une part, le caractère lucratif de cette exploitation et, d'autre part, le caractère habituel, continu et principal de cette activité. Voy. encore, plus récemment, Mons, 13 décembre 2015 (outre le pourcentage de la masse salariale par rapport à la masse salariale totale, la Cour d'appel de Mons a également tenu compte du pourcentage du chiffre d'affaires total et a relevé que l'activité économique avait généré un chiffre d'affaires important pour déclarer *in fine* qu'au vu de ces chiffres l'activité ne constituait pas une activité accessoire).

¹³⁶ Com. I.R., n° 182/13.

¹³⁷ Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, n° 96/148.

¹³⁸ Bruxelles, 21 juin 2006 : l'ASBL Magasin du Monde a vendu des produits commerciaux provenant de pays en voie de développement. L'association disposait, pour ce faire, d'un espace commercial ouvrant à des heures fixes. Ses activités, qui généraient des bénéfices, ne pouvaient pas être considérées comme isolées ou exceptionnelles (art. 182, 1°, CIR 92). La vente de produits provenant des pays du tiers-monde

publications pour faire connaître les objectifs sociaux ou culturels d'une personne morale¹³⁹). Par contre, il est des cas moins évidents (comme la cafétéria d'une ASBL consacrée à l'apprentissage de l'équitation qui est ouverte à un public plus large que les parents ou accompagnateurs des jeunes apprenants¹⁴⁰).

ii. *État des lieux depuis la réforme*

51. Possibilité de faire valoir l'argument de l'accessoriété des opérations économiques de *lege ferenda* compte tenu des critères officiels relatifs à l'activité ?

Pour appliquer les critères quantitatifs et de corrélation, pour rappel, on place une activité (l'activité idéale) face à une autre activité (l'activité économique)¹⁴¹. Sur la base de ces critères officiels, une ASBL pourra-t-elle toujours invoquer l'argument de l'accessoriété pour être assujettie à l'impôt des personnes morales ? Cela ne semble pas *a priori* compromis pour l'ASBL qui aurait une activité économique manifestement peu importante au regard de son activité principale non économique ou indispensable pour mener celle-ci à bien. Par contre, pour l'ASBL développant une activité exclusivement économique (afin de poursuivre son but désintéressé), c'est plus que compromis : il deviendra impossible de conclure que l'activité économique *exclusive* est *accessoire* à une autre activité.

52. Possibilité de faire valoir l'argument de l'accessoriété des opérations économiques de *lege ferenda* compte tenu d'un critère alternatif consacrant la primauté à accorder à la finalité compte tenu du CSA ? Les critères officiels sont exemplatifs et donc rien n'empêcherait, *a priori*, de donner à la notion d'accessoriété une autre signification consacrant l'approche de l'« accessoriété-finalité » (doctrine minoritaire en droit des personnes morales). Cette approche serait du reste parfaitement alignée sur le CSA¹⁴².

par l'ASBL Magasin du Monde était un corollaire nécessaire des activités principales désintéressées de l'ASBL, qui tendaient notamment à la mise en place de relations commerciales honnêtes, à l'arrêt de l'exploitation, ainsi qu'à une prise de conscience de cette problématique. Les activités de vente étaient nécessaires pour la sensibilisation, puisque la présentation de ces produits, liée aux explications et aux brochures, permettait une prise de conscience. La Cour a décidé que le critère de « corrélation » était rempli. La Cour a confirmé le jugement du Tribunal de première instance de Louvain, rendu trois ans plus tôt : l'ASBL Magasin du Monde devait être assujettie à l'impôt des personnes morales. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. *Cour. fisc.*, 2006/13, pp. 638-641 ; *T.F.R.*, 2008, n° 334, pp. 69-73 ; *A.F.T.*, 2006, n° 12, pp. 33-35. Concernant la décision d'instance, Civ. Louvain, 28 novembre 2003, *T.F.R.*, 2004, n° 258, pp. 309-317.

Com. I.R., n° 182/11.

¹³⁹ Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n° 99/258 : selon la Cour d'appel de Liège, l'exploitation d'une cafétéria par une ASBL qui se consacrait à l'enseignement et à l'apprentissage de l'équitation, et qui organisait des stages essentiellement pour des enfants envoyés par des mutualités, constituait le complément idéal à cette activité, notamment pour les parents ou accompagnateurs des enfants. Le volume relativement important des recettes dégagées et l'accessibilité à un public plus large n'enlevaient rien, selon la Cour, au caractère accessoire de l'exploitation. Cette ASBL devait être soumise à l'impôt des personnes morales.

¹⁴¹ Voy. *supra*, n°s 43 et s.

¹⁴² Voy. *supra*, n° 41.

Rappelons d'ailleurs que l'importance, voire la primauté du critère de finalité, est d'ailleurs soutenue en doctrine et consacrée dans certaines décisions de jurisprudence¹⁴³ et que cette thèse fait écho à une histoire fiscale pas si lointaine¹⁴⁴.

À suivre une telle interprétation, à partir du moment où les revenus sont intégralement affectés au but supérieur désintéressé, l'ASBL (ou tout autre personne morale sans but de lucre fiscal) pourrait valablement invoquer l'hypothèse des opérations économiques accessoires. Cette approche, suivie par le législateur en d'autres occasions¹⁴⁵, présente

¹⁴³ Voy. *supra*, n° 21.

¹⁴⁴ Sous l'empire du système cédulaire, une ASBL devait être appréhendée par le régime cédulaire sans qu'un dispositif particulier soit prévu par la loi fiscale ou par la loi du 27 juin 1921. Toutefois, l'application de la taxe professionnelle requérait notamment la poursuite d'un but de lucre, un élément particulier touchant à la finalité (par le biais de l'exploitation ou de l'occupation lucrative). Une ASBL, même si elle se livrait à une activité économique, en l'absence d'esprit de lucre, ne pouvait pas, en raison de sa *finalité*, voir ses recettes d'activités grevées d'une taxe professionnelle. En 1962, le législateur voulait maintenir le régime, en l'adaptant à un nouveau cadre : les quatre impôts sur les revenus issus de la réforme. Les vraies ASBL, qui étaient tournées vers la réalisation de leur but supérieur désintéressé, étaient *de facto* soumises à un même régime taxable : si elles s'abstenaient de réaliser une exploitation ou des opérations de caractère lucratif, ce régime portait le nom d'impôt des personnes morales ; si elles réalisaient de telles opérations, il se nommait régime spécial d'impôt des sociétés. Dans les deux cas, compte tenu de leur *finalité*, les vraies ASBL n'étaient pas taxées sur les recettes de leurs activités.

¹⁴⁵ Remarquons en effet que, par contraste, pour l'application des exonérations prévues pour les biens immobiliers affectés sans but de lucre à des fins bien précises (pour l'impôt des personnes physiques – art. 12 CIR 92 – et, le cas échéant, également pour le précompte immobilier – art. 253 CIR 92), c'est bel et bien *l'affectation de l'immeuble* qui permet d'apprécier s'il y a ou non poursuite d'un but de lucre, et s'il y a ou non exonération (Com. I.R., n°s 253/12-13 ; Circulaire Ci.RH.222/628.711 du 1^{er} juillet 2013, n°s 9-11 ; Cass., 26 mai 2016, *T.F.R.*, n° 2016/506 et note de E. MOONEN « De vrijstelling van onroerende voorheffing en de voorwaarde van een afwezigheid van winstoogmerk : het Hof van Cassatie vereist een specifieke vaststelling voor elk onroerend goed »). Aussi, la Cour de cassation refuse toujours d'assimiler « l'absence de but de lucre » à « l'absence de recettes ». Elle accepte que l'immeuble procure au contribuable un profit occasionnel, pour autant que ce profit soit *lui-même destiné* au maintien ou à l'extension d'un des objectifs d'utilité publique prévus par l'article 12, § 1^{er}, du CIR 92. Voy. notamment : L. SIMONET, « Les ASBL et l'immunisation du revenu cadastral », *R.G.F.*, n° 2, 1984, pp. 23-28 ; S. GARROY, « Petit point d'actualité sur les exonérations prévues pour les biens immobiliers affectés sans but de lucre à des fins bien précises », *ASBL Actualités*, décembre 2018, pp. 4-7 ; C. VERSCHURE et F. VOISIN, « Revenu cadastral – Précompte immobilier – Exonération – Affectation sans but de lucre », in *Chroniques notariales – Volume 69*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 148-150, n° 59. Soulignons néanmoins que, depuis la reprise du service du précompte immobilier en Région de Bruxelles-Capitale (ordonnance du 23 novembre 2017, *M.B.*, 8 décembre 2017), l'article 253, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92 applicable en région bruxelloise prévoit une présomption, certes réfragable, de but de lucre pour les sociétés commerciales, à l'exception des sociétés ayant adopté la variante à finalité sociale (à ce sujet, voy. A. DE MUNCK, « L'ordonnance du 23 novembre 2017 de la Région de Bruxelles-Capitale – Vers une simplification et une reprise du service du précompte immobilier », *R.F.R.L.*, n° 2018/2, pp. 95-102). Le schéma « IPM/Isoc » reste attaché à la qualité apparente de l'entité concernée : ce n'est qu'une fois que le test de l'absence du but de lucre est passé avec succès que les activités sont examinées et que, le cas échéant, l'entité ne se verra pas soumise à l'Isoc parce que, par exemple, ses activités lucratives sont jugées accessoires par rapport à ses activités désintéressées, et ce, sur la base d'une évaluation des moyens humains et matériels mis en œuvre (critères quantitatifs) ou de l'appréciation d'un caractère nécessaire de l'activité lucrative (critère de corrélation). Ces deux types de critère ne se focalisent aucunement sur l'affectation des ressources issues de l'activité lucrative. Or, cette question n'est-elle pas essentielle pour vérifier si réellement une personne morale

l'avantage de pouvoir contrôler effectivement le respect de la finalité puisqu'elle a égard au fait plutôt qu'aux déclarations d'intentions.

Il reste toutefois impossible d'anticiper l'accueil que pourrait recevoir un tel argumentaire à l'avenir, vu le contentieux existant en la matière.

2. L'application du processus de départage aux entreprises sociales évoluant sous une forme sociétaire

53. Suppression de la société à finalité sociale et remplacement de l'agrément comme entreprise sociale des sociétés coopératives en droit des personnes morales et en droit fiscal. La variante de la société à finalité sociale avait été consacrée en droit belge notamment afin de combler une lacune : l'absence d'un cadre permettant d'associer une activité commerciale d'ampleur et un but désintéressé. Sous l'effet du CSA, les définitions d'ASBL et de société sont considérablement réaménagées. Une ASBL peut exercer une activité économique et une société peut poursuivre un but désintéressé¹⁴⁶ ; de tels réaménagements rendent *a priori* sans objet la variante à finalité sociale¹⁴⁷.

La variante à finalité sociale disparaît dans le CSA. Un nouveau dispositif voit le jour, l'agrément comme entreprise sociale des sociétés coopératives (ainsi qu'un statut spécifique pour les sociétés coopératives qui cumulent l'agrément en tant que coopératives et l'agrément comme entreprises sociales ; SCES agréée). Les sociétés à finalité sociale existantes peuvent bénéficier d'une présomption réfragable d'agrément comme entreprises sociales et celles qui n'ont pas adopté la forme coopérative devraient, pour conserver cet agrément, se transformer en sociétés coopératives¹⁴⁸. Pour s'adapter à la terminologie du droit des personnes morales, la loi du 17 mars 2019 substitue les sociétés agréées comme entreprises sociales aux sociétés à finalité sociale¹⁴⁹. En droit des personnes morales comme en droit fiscal, la société coopérative agréée comme entreprise sociale (SC agréée comme ES) a donc vocation à remplacer la société à finalité sociale.

54. Controverse : maintien du dispositif prévu pour les « SFS à l'état pur » pour les sociétés coopératives agréées (comme) entreprises sociales (SC agréée comme ES et, *a fortiori*, SCES agréée) ? Pour rappel, parmi les sociétés à finalité sociale, seules les « SFS à l'état pur »¹⁵⁰ pouvaient être qualifiées de personnes morales

ne cherche pas à procurer directement ou indirectement un gain *matériel* que celui-ci soit immédiat ou différé à ses actionnaires ou associés ?

¹⁴⁶ *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 331.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 9.

¹⁴⁸ Voy. art. 42 de la loi du 23 mars 2019.

¹⁴⁹ La société à finalité sociale devient la société agréée comme entreprise sociale conformément à l'article 8:5 du CSA (voy. notamment art. 4 de la loi du 17 mars 2019, *M.B.*, 10 mai 2019).

¹⁵⁰ Voy. *supra*, n° 22.

sans but de lucre fiscal, c'est-à-dire, des sociétés à finalité sociale dont les statuts prévoyaient l'interdiction d'une distribution de dividendes et qui adoptaient une pratique concordante à cette mention statutaire.

55. Sous l'empire du CSA, une société est-elle contrainte à la distribution ?

Une SC agréée comme ES (ou une SCES agréée) peut-elle valablement s'interdire de distribuer un dividende compte tenu de sa spécialité légale ? Conformément à l'article 1:1 du CSA, un des buts de la société doit être de distribuer *ou* de procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect. Comme aujourd'hui, rien n'interdirait *a priori* – et à notre avis – à une société qui aurait pour unique but de procurer un avantage patrimonial indirect à ses membres de s'abstenir de distribuer des dividendes et d'adapter ses statuts en ce sens¹⁵¹.

Certains auteurs, omettant *a priori* la distinction entre avantages patrimoniaux directs et indirects, dénie toutefois la possibilité pour une société de s'interdire de toute distribution¹⁵². Pour garantir le maintien d'un *statu quo*, et pour éviter toute insécurité juridique à cet égard, il conviendrait donc de consacrer officiellement que le dispositif prévu en 1996 pour les sociétés à finalité sociale est valable *mutatis mutandis* pour les sociétés agréées (comme) entreprises sociales.

56. Cause de la controverse : le maintien d'un possible chevauchement entre association et société dans le CSA.

Avant l'entrée en vigueur du CSA, l'ASBL et la société avaient pour point commun de pouvoir procurer un avantage patrimonial indirect à leurs membres. En pratique, depuis 1873¹⁵³ et formellement, depuis 1995¹⁵⁴, le bénéfice caractéristique de la société peut consister en un avantage patrimonial indirect. Compte tenu du fait qu'une ASBL ne peut pas accorder un *gain matériel* à ses membres, l'on en déduit que celle-ci peut avoir pour but de rechercher un *avantage*

¹⁵¹ Concernant la distinction à opérer entre avantages patrimoniaux directs et indirects, voy. dans le présent ouvrage M. COIPEL, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, pp. 16 et s. Sur la possible qualification d'une SC agréée comme ES ou d'un SCES agréée en tant que personne morale sans but de lucre fiscal, voy. aussi dans le présent ouvrage M. COIPEL, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, pp. 23-24.

¹⁵² Voy. notamment : L. DE BROE et M. PEETERS, « Profonde simplification des formes de sociétés et entrée en vigueur », *Fiscologue*, n° 1610, 3 mai 2019, p. 3 ; R. THONET, « Les conséquences fiscales de la réforme du Code des sociétés et des associations », *op. cit.*, p. 19.

¹⁵³ Alors qu'en 1873 le bénéfice désignait uniquement le gain pécuniaire, le législateur a consacré la société coopérative, une nouvelle forme de société commerciale qui tend essentiellement à permettre à ses membres de réaliser des économies. En agissant de la sorte, le législateur a ainsi implicitement élargi l'acception du but de lucre sociétaire à la poursuite d'un avantage *indirect* de nature patrimoniale.

¹⁵⁴ La loi du 13 avril 1995 a formellement consacré la conception large du bénéfice. Outre le gain matériel (*avantage patrimonial direct*), le but de lucre sociétaire couvre donc également la faculté pour les associés de faire des économies (*avantage patrimonial indirect*), *Doc. parl.*, Sénat, 1993-1994, n° 1086/2, p. 341).

patrimonial indirect pour ses membres¹⁵⁵. Il n'est pas possible de distinguer ces deux types de groupements sur cette base¹⁵⁶. Clarifie-t-on le *distingo* entre ASBL et société à cet égard dans le CSA ?

Si l'on s'en tient aux définitions proposées de l'association et de la société, la *summa divisio* apparaît *a priori* plus claire : une société a notamment pour but de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect alors que l'association ne peut en principe procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial (direct ou indirect) à ses membres.

Toutefois, il ressort de l'article 1:4, alinéa 2, du CSA que la poursuite du but désintéressé par l'association prime la contrainte de non distribution et, que, dès lors qu'elle demeure dans le cadre de la réalisation normale de son objet et de son but, une association peut rendre gratuitement ou à un coût préférentiel par rapport au prix du marché des services à ses membres. En synthèse, dans les limites de la réalisation de son but désintéressé, une ASBL peut donc, à l'instar d'une société, procurer à ses membres des avantages patrimoniaux indirects¹⁵⁷.

¹⁵⁵ En 1921, seule une conception étroite du bénéfice était *explicitement* reconnue, même si la consécration des sociétés coopératives en tant que sociétés commerciales en 1873 avait *implicitement* élargi l'acceptation du but de lucre sociétaire à la poursuite d'une économie pour les membres. Par ailleurs, dans un arrêt du 9 décembre 1940, la Cour de cassation avait affirmé que « les membres d'une association professionnelle constituée en ASBL [...] peuvent retirer indirectement de la réglementation un avantage personnel ». Cette position est, depuis, consacrée par la jurisprudence et soutenue par la majorité des auteurs (Voy. notamment : J. LINDEMANS, « Verenigingen zonder winstoogmerk », *A.P.R.*, 1958, n° 81, p. 62 ; J. T'KINT, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1961, pp. 56-58, n°s 104-106 ; Ph. ERNST, « Misbruik van de rechtsvorm van een V.Z.W. », *T.P.R.*, 1995, p. 21 ; A. BENOIT-MOURY, « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *Act. dr.*, 1997/4, pp. 701-716, spéc. p. 710, n° 10 ; H. BRIET et Ph. VERDONCK, « Les associations sans but lucratif », in Th. BONTINCK (coord.), *La réforme du droit des A.S.B.L. et des fondations*, Bruxelles, Éd. du Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, p. 10 ; D. GOL, « Les A.S.B.L. belges – Les principes », in O. CAPRASSE et N. THIRION (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 12 ; M. DAVAGLE, *Guide juridique des A.S.B.L.*, Bruxelles, Kluwer, 2011, p. 79 ; D. PASTEGER, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », in D. GOL et Ph. T'KINT (dir.), *Les personnes morales sans but lucratif*, Limal, Anthemis, 2012, pp. 7-60, spéc. p. 41, n° 43 ; V. SIMONART, *op. cit.*, p. 52, n° 52 ; X. GÉRARD et A. SOLDAL, « Quelques aspects du régime juridique des entités du secteur non-marchand », in *La fiscalité des A.S.B.L. et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2011, p. 17, n° 9 ; C. DE SMETH et J. CARMOIS, *Dictionnaire fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1929, v° « associations sans but lucratif », p. 89 ; K. GEENS, « De VZW in haar afbakening tegenover andere rechtsvormen », in 1921-1996 : 75 Jaar Belgisch VZW-recht, Gand, Mys & Breesch, 1996, p. 80, n° 28 ; *Contra* : P. VAN OMMESLAGHE et X. DIEUX, « Examen de jurisprudence 1979-1990. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1992, p. 582 ; J.-M. DEMARCHE, « Économie sociale et cadres juridiques belges », *Rev. dr. ULg*, 1997/2, p. 219 ; note P. COPPENS, sous Anvers, 4 décembre 1984, *R.P.S.*, 1986, pp. 149-152 ; X. DIEUX et Y. DE CORDT, « Examen de jurisprudence 1991-2005. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 2008, pp. 405-526, spéc. p. 411). L'on peut encore noter qu'alors que le législateur a consacré l'élargissement de la notion de bénéfice pour les sociétés en 1995, il n'a pas touché à la notion de gain matériel figurant dans la loi de 1921.

¹⁵⁶ Voy., à ce sujet, dans le présent ouvrage, M. COIPEL, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, pp. 13-14.

¹⁵⁷ Voy. *ibid.*, p. 19.

Sur la question des avantages patrimoniaux indirects, la frontière entre ASBL et société n'est pas simple à situer à la lecture des travaux préparatoires. En effet, ceux-ci précisent, d'une part, que les fondateurs de l'association qui souhaiteraient « pousser plus loin les avantages attribués aux membres » devraient se tourner vers une forme de société, par exemple la société coopérative¹⁵⁸ et, d'autre part, que s'il n'y a effectivement aucun but de distribution – le terme « distribution » n'ayant de pertinence qu'en ce qui concerne les avantages patrimoniaux directs – dans le chef des futurs actionnaires, l'ASBL apparaît alors comme le cadre idéal¹⁵⁹.

Sur la base des textes du Code à tout le moins, en l'absence de clarification à ce stade, il nous semble permis de soutenir que la personne morale qui a pour but de procurer un avantage patrimonial indirect à ses membres pourrait indifféremment se constituer en association ou en société.

57. Attention : deux conséquences d'une transformation d'une SFS en ASBL dont il convient de tenir compte. Les auteurs qui dénie la possibilité à une société de s'interdire de distribuer un dividende recommandent la transformation d'une société à finalité sociale en ASBL afin de pouvoir conserver un assujettissement à l'impôt des personnes morales. Toutefois, il convient à notre avis de souligner, d'une part, qu'une ASBL ne peut pas bénéficier d'un agrément comme entreprise sociale¹⁶⁰ et, d'autre part, que si le maintien du régime fiscal ne pouvait être obtenu, l'ASBL soumise à l'impôt des sociétés, quelle que soit sa taille – au contraire d'une petite société –, ne pourrait pas bénéficier du taux réduit de 20 % sur la première tranche de 100.000 EUR¹⁶¹.

3. Conclusion du point B

58. Synthèse. Quant à l'application du processus de départage, rien ne devrait changer pour les sociétés n'excluant pas la distribution de dividendes ; elles seraient toujours visées par l'impôt des sociétés. Rien ne devrait non plus changer pour les entreprises sociales, évoluant sous la forme d'une fondation privée ou d'une ASBL, qui opéreraient principalement, voire exclusivement, dans un domaine privilégié ou qui auraient une activité économique manifestement peu importante au regard de

¹⁵⁸ Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 29.

¹⁵⁹ *Ibid.*, p. 279 : « enfin, il est à noter que désormais, s'il n'y a effectivement aucun but de distribution dans le chef des futurs actionnaires, ils auront de préférence recours à l'ASBL, puisqu'elle peut tout aussi bien avoir des activités économiques pour objet ».

¹⁶⁰ Du reste, une ASBL ne peut évidemment pas bénéficier de l'agrément pour le CNC dédié à certaines sociétés coopératives. Sur le plan fiscal, notons que des mesures spécifiques sont dédiées aux sociétés ainsi agréées : un régime spécifique associé à une première tranche de dividendes versés par une société coopérative agréée, l'absence de requalification d'intérêts en dividendes, l'exonération de précompte mobilier en cas de partage partiel de l'avoir social ou d'acquisition d'actions propres par une société coopérative agréée et, enfin, l'application étendue du tarif réduit à l'impôt sur les sociétés.

¹⁶¹ Voy. *infra*, n° 66.

leur activité principale non économique ou indispensable pour mener cette dernière à bien ; celles-ci seraient toujours assujetties à l'impôt des personnes morales¹⁶².

Par contre, pour les entreprises sociales constituées en ASBL qui envisageraient de jouir pleinement de leur liberté d'action dans la sphère économique (les nouvelles ASBL ou les ASBL existantes moyennant une modification statutaire de leur objet ou, au plus tard, au 1^{er} janvier 2029) en réalisant une activité économique exclusive, il sera certainement impossible de démontrer le caractère accessoire des opérations économiques réalisées, à tout le moins à l'aune des critères officiels consacrant l'approche de l'« accessoriété-activité » et peut-être plus ardu de souligner qu'elles n'opèrent pas *via* des méthodes industrielles ou commerciales (compte tenu de la possible confusion entre professionnalisation et perte d'identité). Toutefois, en pratique, une grande attention est parfois accordée à l'affectation des ressources pour décider de l'application de l'un ou l'autre impôt et, tout aussi présente qu'elle pourrait être sur la scène économique, une ASBL reste vouée à la poursuite d'un but désintéressé (et, par conséquent, soumise à une contrainte de non-distribution).

Quant aux entreprises sociales adoptant la structure remplaçant la variante à finalité sociale, c'est-à-dire les SC agréées comme ES et les SCES agréées, il conviendrait de clarifier le point de savoir si celles-ci peuvent s'interdire de distribuer un dividende et peuvent dès lors avoir accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés (art. 181 et 182 CIR 92).

Tenant compte de ces différentes considérations, il est difficile de conclure qu'il faudrait s'attendre à voir davantage d'entreprises soumises à l'impôt des sociétés. Toutefois, les différents extraits issus des travaux préparatoires de la réforme du droit des personnes morales donnent à le penser pour les ASBL qui profiteraient à pur et à plein de leur liberté d'action dans la sphère économique¹⁶³.

C. L'impôt des sociétés *versus* l'impôt des personnes morales : traits distinctifs et tentative de départage

59. Présentation et plan. L'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales sont deux impôts très différents. Les disparités entre l'un et l'autre touchent la *base d'imposition*, le *taux d'imposition* et le *mode de perception* de l'impôt. Vu qu'il existe, dans l'absolu, deux scénarii possibles (l'ASBL est soumise à l'impôt des personnes morales ; l'ASBL est soumise à l'impôt des sociétés) nous soulignerons les spécificités de l'un et

¹⁶² À ce sujet, voy. dans le présent ouvrage M. COIPEL, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », *op. cit.*, pp. 260-261.

¹⁶³ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3368/002, pp. 4-5 : « Ce qui change par contre, c'est que le nouveau Code des sociétés et des associations autorise les ASBL à exercer des activités beaucoup plus diverses qu'aujourd'hui. Si elles sont nombreuses à tirer parti de ces nouvelles possibilités, elles seront sans doute plus nombreuses à tomber dans le champ d'application de l'impôt des sociétés. Par contre, tel ne sera pas le cas si elles continuent d'exercer les activités qu'elles exerçaient sous l'empire de l'ancien Code des sociétés ».

l'autre impôt sur ces différents aspects (1). Dans un second temps, nous tâcherons de les départager à l'aune de la charge fiscale dont ils sont les vecteurs. Nous avons eu l'occasion de souligner comment – sur quelle base – l'assujettissement à l'impôt des sociétés pouvait être évité¹⁶⁴. Ce régime constitue-t-il forcément un régime d'imposition défavorable ou moins favorable que l'impôt des personnes morales ? En réalité, vu la multiplicité des facteurs distinctifs entre les deux régimes, il est impossible de les départager *dans l'absolu* ; la comparaison est uniquement possible *au cas par cas* (2).

1. Bref examen des facteurs distinctifs entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés

a. La base d'imposition

60. Distinction. La base imposable ou base d'imposition désigne l'ensemble des revenus imposables en vue du calcul de l'impôt du contribuable. Ce qui distingue principalement l'impôt des personnes morales de l'impôt des sociétés à cet égard, c'est le fait que les *bénéfices tirés d'activités économiques* ne sont *pas imposables selon le premier* alors qu'ils sont *taxables par le second*.

L'impôt des personnes morales constitue une série d'impositions disjointes qui s'applique d'une manière « non uniforme » : en effet, les différentes bases d'imposition à l'impôt des personnes morales sont prévues aux articles 221 à 224 du CIR 92. Ces quatre dispositions n'ont pas toutes le même champ d'application. Elles font référence aux différentes catégories d'assujettis telles qu'elles découlent de l'article 220 du CIR 92. Aux ASBL soumises à l'impôt des personnes morales (art. 220, 3°, CIR 92), correspondent les bases imposables prévues aux articles 221 à 223 du CIR 92.

À l'impôt des sociétés et en principe, tout ce que recueille un assujetti, en dehors de son capital libéré, constitue un profit de son *activité professionnelle* et, *après déduction éventuelle des frais*, un bénéfice imposable¹⁶⁵. Ceci implique que les cotisations des membres¹⁶⁶, les dons¹⁶⁷, les subsides¹⁶⁸ ou encore le *sponsoring* sont soumis à l'impôt de sociétés (art. 183 à 214bis CIR 92).

¹⁶⁴ Voy. *supra*, n° 19 et s.

¹⁶⁵ Com. I.R., n° 183/4 évoquant les décisions suivantes : Cass., 20 février 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 706 ; Cass., 17 mars 1964, SA « *Brouwerij Rodenbach* », *B.C.D.*, 1965, I, p. 753 ; Cass., 7 juin 1966, *Pas.*, 1966, I, p. 1281. Voy. encore Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 899 (pour un commentaire : J. COUGNON, « Primes d'émission et base imposable à l'impôt des sociétés (à propos d'un arrêt de la Cour de cassation) », *R.P.S.*, 1980, pp. 83-102).

¹⁶⁶ *Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 925/2, pp. 18-19. La taxation des cotisations des membres d'une ASBL soumise à l'impôt des sociétés a été critiquée en doctrine car le capital réuni par les associés en vue de l'exploitation de la société n'est pas imposé et il pourrait être soutenu que les cotisations des membres constituent précisément la mise de départ nécessaire pour les ASBL (L. SIMONET et M. ELOY, « Le régime fiscal des associations sans but lucratif et de certains autres groupements et institutions », *J.T.*, 1977, pp. 405-409, spéc. p. 409).

¹⁶⁷ L'accroissement d'avoir qui trouve sa source dans des libéralités constitue un bénéfice sujet à taxation et doit entrer en ligne de compte pour déterminer le montant des bénéfices imposables (Bruxelles, 21 novembre 1931, *B.C.D.*, 1932, p. 22).

¹⁶⁸ Com. I.R., n° 183/7.

b. Les taux d'imposition et le mode de calcul

61. Distinction. Là où l'impôt des personnes morales mobilise *différents taux* à associer aux différents revenus imposables, le montant d'impôt des sociétés est en principe déterminé au moyen d'un *taux unique* sauf si l'on a affaire à une petite ou moyenne entreprise auquel cas l'on peut bénéficier d'un taux réduit sur une première tranche de revenus.

i. Impôt des personnes morales

62. Multiplicité de taux. Si les différentes bases taxables à l'impôt des personnes morales sont énumérées aux articles 221 à 224 du CIR 92, pour connaître le montant d'impôt, encore faut-il déterminer le taux d'imposition applicable et le mode de calcul de l'impôt. À ce titre, l'on compose avec plusieurs taux qu'il faut associer aux différents éléments taxables. Ces taux sont précisés aux articles 225¹⁶⁹ et 226¹⁷⁰ du CIR 92.

ii. Impôt des sociétés

63. Taux de principe. Si la réforme de l'impôt des sociétés de décembre 2017 tendait à *élargir la base imposable* de l'impôt des sociétés, elle a également procédé à une *diminution du taux*¹⁷¹ : fixé depuis 2004 à 33,99 %¹⁷², le taux normal de l'impôt des sociétés passe à 29,58 %¹⁷³ pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 et il sera

¹⁶⁹ L'impôt qui se rapporte à des revenus visés à l'article 221 est égal aux précomptes immobilier et mobilier. L'impôt est calculé :

1° au taux de 20 % sur les revenus visés à l'article 222, 1° à 3° ;

2° au taux de 33 % ou de 16,5 % suivant la distinction prévue à l'article 171, 1°, b, et 4°, d, sur les plus-values visées à l'article 222, 4° ;

3° au taux de 16,5 % sur les plus-values visées à l'article 222, 5° et 6° ;

4° au taux de 100 % sur les dépenses et les avantages de toute nature, non justifiés visés à l'article 223, alinéa 1^{er}, 1°, et sur les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 223, alinéa 1^{er}, 3°, sauf si on peut établir que le bénéficiaire de ces frais, de ces avantages de toute nature et de ces avantages financiers est une personne morale, auxquels cas cette cotisation est égale à 50 % ;

5° au taux visé à l'article 215, alinéa 1^{er}, sur les cotisations, primes, pensions, rentes et allocations visées à l'article 223, alinéa 1^{er}, 2°, sur les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 223, alinéa 1^{er}, 3°, et sur les montants visés à l'article 223, alinéa 1^{er}, 4°, 4^obis, 5° et 5^obis ;

6° au taux de 25 % sur les dividendes visés à l'article 224.

¹⁷⁰ L'impôt sur les dividendes visés à l'article 224, est majoré comme il est prévu à l'article 218, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés visés audit article.

¹⁷¹ L'œuvre de diminution du taux de l'impôt des sociétés est constante depuis 1980. Voy. à ce sujet notamment : V.-A. DE BRAUWERE et C. WILS, « Réforme de l'impôt des sociétés : la nécessaire réduction du taux et ses mesures compensatoires », *R.G.F.C.P.*, 2018/3, pp. 10-24. Les deux auteurs précisent en effet que « le taux isoc était de 48 % en 1980. Il a diminué à 45 %, puis 43 %, puis 41 % puis 39 % au cours des années 80 et début des années 90. La cotisation complémentaire de crise l'a fait monter à 40,17 % puis le taux est redescendu à 33,99 % depuis 2004 » (*ibid.*, p. 10, note subpaginale n° 6).

¹⁷² Voy. art. 215, al. 1^{er}, CIR 92 (qui fixe le taux de 33 %) et art. 463bis, § 1^{er}, 1°, CIR 92 (qui établit les 3 centimes additionnels).

¹⁷³ Voy. art. 215, al. 1^{er}, CIR 92 (qui fixe le taux de 29 %) et art. 463bis, § 1^{er}, 1°, CIR 92 (qui établit les 2 centimes additionnels).

de 25 % dès l'exercice d'imposition 2021¹⁷⁴. Même avec un taux de 25 %, le taux belge restera tout de même supérieur à la moyenne des pays industrialisés (22,5 %) ainsi qu'au nouveau taux américain (21 %) ¹⁷⁵. Le taux normal s'applique en principe à tous les éléments de la base imposable, à l'exception toutefois des éléments visés par un taux d'imposition distinct.

64. Dérogation en faveur des PME : taux réduits. À côté du *taux normal*, un dispositif particulier est toutefois prévu pour les *petites et moyennes entreprises* (PME). Pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, un *taux linéaire réduit* fixé à 20,40 %¹⁷⁶ est prévu pour la *première tranche* de 100.000 EUR. Le *taux normal* est applicable *au-delà de ce montant*. À compter de l'exercice d'imposition 2021, le taux réduit passera à 20 %¹⁷⁷.

65. La notion de PME avant et après la réforme de l'impôt des sociétés. Avant la réforme de l'impôt des sociétés, une PME pour l'application du *taux progressif réduit*¹⁷⁸ était, sauf exceptions¹⁷⁹, une société dont le revenu imposable n'excédait

Voy. notamment : A. DELLA FAILLE, « Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – Modifications apportées aux différents taux d'imposition », *Actualités fiscales*, n° 2018/06.

¹⁷⁴ Voy. art. 54, 3° de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017. La contribution complémentaire de crise sera abrogée (voy. art. 83 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017).

¹⁷⁵ Les États-Unis viennent de décider d'une réforme fondamentale de leur système fiscal, laquelle porte à 21 % – contre 35 % initialement – le taux d'impôt des sociétés. Voy. H. NIESTEN, « Réforme historique du régime fiscal américain », *Fiscologue International*, n° 408, 31 décembre 2017, p. 1 ; M. VAN DEN BERGH, « America First, de nieuwe belastinghervorming in de Verenigde Staten onder de loep », *Intern. Fisc. Act.*, 2018, liv. 2, pp. 1-5 ; M. VAN DEN BERGH et S. CLAES, « États-Unis : régime fiscal territorial avec un solide bâton derrière la porte », *Fiscologue international*, n° 414, 30 juin 2018, p. 1. Voy. aussi, à ce sujet, le dossier consacré au droit fiscal américain et à son influence dans la *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2017/3.

¹⁷⁶ Voy. art. 215, al. 2, CIR 92 (qui fixe le taux de 29 %) et art. 463bis, § 1^{er}, 1°, CIR 92 (qui établit les 2 centimes additionnels).

¹⁷⁷ À la suite de l'abrogation de la contribution complémentaire de crise (voy. art. 83 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017).

¹⁷⁸ Le taux progressif réduit était fixé comme suit :

- 24,98 % sur la première tranche de 0 à 25.000 EUR ;
- 31,93 % sur la tranche de 25.000 à 90.000 EUR ;
- 35,54 % sur la tranche de 90.000 à 322.500 EUR.

¹⁷⁹ Le bénéfice des taux réduits n'était pas applicable :

- aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 %, soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des actions ou parts et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 % est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75 % du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts ;
- aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés ;
- aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable ;

pas 322.500 EUR¹⁸⁰. Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, une PME est définie comme une petite société au sens de l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6, du CSA¹⁸¹. S'il est fait référence au paragraphe 6 de cette disposition, selon laquelle les critères relatifs aux travailleurs occupés, au chiffre d'affaire et au total du bilan doivent être consolidés

– aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 36.000 EUR ;

– aux sociétés d'investissement visées aux articles 6 et 271/5 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances, aux sociétés d'investissement visées aux articles 181 et 282 de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires, aux sociétés immobilières réglementées, aux sociétés d'investissement à capital fixe en biens immobiliers, ainsi qu'aux organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, dans la mesure où l'article 185bis, § 1^{er}, s'applique. Désormais, l'article 215, alinéa 3, du CIR 92 prévoit que le bénéfice du taux réduit n'est pas applicable : 1° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 %, soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des actions ou parts et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 % est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75 % du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts ;

2° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés ;

3° (abrogé) ;

4° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un dirigeant d'entreprise visé à l'article 32 une rémunération à charge du résultat de la période imposable au moins égale à 45.000 EUR à partir de la cinquième période imposable depuis leur constitution telle que visée à l'article 14526, § 1^{er}, alinéas 3 et 4. Lorsque la rémunération est inférieure à 45.000 EUR, cette rémunération à charge du résultat de la période imposable doit être égale ou supérieure au revenu imposable de la société ;

5° (abrogé) ;

6° aux sociétés d'investissement visées aux articles 6 et 271/5 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances, aux sociétés d'investissement visées aux articles 181 et 282 de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires, aux sociétés immobilières réglementées, aux sociétés d'investissement à capital fixe en biens immobiliers, ainsi qu'aux organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, dans la mesure où l'article 185bis, § 1^{er}, s'applique.

¹⁸⁰ Concernant les critiques faites à l'encontre de cette définition, voy. notamment : M. BOURGEOIS, « Quelques réflexions à propos du régime de (dé)fiscalisation des revenus des PME dans le système fiscal belge » in *Les petites et moyennes entreprises dans le droit des affaires*, C.R.D.V.A., Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 325-388 et spéc. pp. 352-355.

¹⁸¹ Auparavant, par contre, une grande société au sens du Code des sociétés mais dont le bénéfice imposable restait en deçà du plafond de 322.500 EUR bénéficiait de ce tarif préférentiel au taux applicable. Une PME au sens du droit des sociétés mais dont le bénéfice imposable excédait ledit plafond en était exclue. Les notions de PME en droit des sociétés et en droit fiscal ne se recouvrent pas par le biais de la réforme de l'impôt des sociétés puisque une petite société en droit des sociétés peut être exclue de l'application du taux réduit – parce qu'elle est considérée comme une grande société – en raison de la consolidation fiscale obligatoire des critères en matière d'effectif du personnel, de chiffre d'affaires et de total du bilan. (J. VAN DYCK, « Ce qu'implique la condition de rémunération minimale », *Fiscologue*, n° 1555, 23 février 2018, p. 1).

pour les sociétés liées, il n'est pas renvoyé à l'article 1:24, § 7, du même Code, lequel prévoit des dérogations à la consolidation. En matière fiscale, il en résulte que ces critères devront toujours être appliqués sur une base consolidée¹⁸². Comme par le passé, il existe des *exceptions* au bénéfice du taux réduit pour les PME.

66. Attention : l'impossible qualification d'une ASBL en tant que petite société (et ses conséquences). Il est important de noter que la nouvelle définition de la PME, qui renvoie à la notion de société en droit des personnes morales, n'est pas neutre pour les entreprises (sociales) qui empruntent une structure autre que sociétaire. En effet, une ASBL ne peut plus être considérée comme une PME pour la détermination des taux applicables à l'impôt des sociétés puisqu'en droit des personnes morales, une association ne peut pas être confondue avec une société. Du reste, c'est déjà pour cette même raison que plusieurs autres dispositifs avantageux ne sont pas applicables aux structures autres que sociétaires (*cf.* l'exonération de majoration d'impôt pour insuffisance de versements anticipés¹⁸³ ou encore la dispense de versement de précompte professionnel générale majorée¹⁸⁴).

c. Le mode de perception de l'impôt

67. Distinction. Le mode de perception désigne la manière dont l'administration fiscale perçoit l'impôt dû. S'agissant des disparités entre impôt des personnes morales et impôt des sociétés, c'est plus spécifiquement la nature du précompte mobilier qui diffère. En 1987, la Cour de cassation a précisé que le précompte mobilier n'était pas un impôt, mais seulement un mode de perception de l'impôt global dû sur l'ensemble des revenus et sur lequel ce précompte doit être imputé¹⁸⁵. Si l'impôt des sociétés suit ce principe, le précompte mobilier revêt le caractère d'un impôt définitif à l'impôt des personnes morales¹⁸⁶.

¹⁸² J. VAN DYCK, « Nouvelle définition de la PME : application consolidée en matière fiscale », *Fiscologue*, n° 1437, 3 juillet 2015, p. 3. À ce sujet, voy. aussi M. BOURGEOIS, « Quelques réflexions à propos du régime de (dé)fiscalisation des revenus des PME dans le système fiscal belge », *op. cit.*, pp. 360-361.

¹⁸³ Art. 218 CIR 92. Voy. à ce sujet : SPF FINANCES, « FAQ relatives au régime *tax shelter* pour la production scénique », 27 avril 2018, n° 14 : « Les contribuables qui sont considérés comme une "petite société" en vertu de l'article 15 du Code des sociétés, ne sont pas tenus de faire des versements anticipés au cours des trois premiers exercices comptables à partir de leur constitution. Une ASBL n'est toutefois pas soumise aux dispositions du Code des sociétés. Elle est donc tenue, le cas échéant, d'effectuer des versements anticipés pour éviter une majoration d'impôt ».

¹⁸⁴ SPF FINANCES, « FAQ – Dispense de versement du précompte professionnel – Correction salariale et Maribel social, 18 avril 2017, www.fisconetplus.be, n° 2 : « Les ASBL, fondations et associations de fait n'entrent par conséquent pas en considération pour cette mesure de dispense. Pour autant qu'elles remplissent toutes les conditions, elles peuvent revendiquer la dispense de versement de précompte professionnel générale de 1,00 % ».

¹⁸⁵ Cass., 29 octobre 1987, *Pas.*, 1988, I, p. 257. Voy. aussi notamment : Cass., 19 juin 1975, *J.D.F.*, 1975, p. 208 ; Liège, 16 avril 1986, *F.J.F.*, n° 86/131 ; Cass., 22 décembre 1989, *F.J.F.*, n° 90/177 ; Anvers, 10 septembre 1990, *F.J.F.*, n° 90/223 ; Cass., 12 octobre 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 914 ; *F.J.F.*, n° 95/218 ; Cass., 10 avril 2000, *F.J.F.*, n° 2000/206.

¹⁸⁶ Sur la nature juridique des précomptes, voy. M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, Bruxelles, Larquier, à paraître, pp. 157-159, n° 222 et pp. 518-520, n° 740.

2. La comparaison entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés à l'aune des différents facteurs distinctifs : l'impossible départage *dans l'absolu*

68. Quel est, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des personnes morales, le plus avantageux ? L'impôt des personnes morales est traditionnellement perçu comme un régime fiscal plus avantageux que l'impôt des sociétés¹⁸⁷. Est-il si certain, néanmoins, que l'impôt des personnes morales soit toujours le vecteur d'une moindre charge fiscale par comparaison avec l'impôt des sociétés ?

En l'occurrence, nous l'avons vu, ces deux régimes d'imposition se différencient sur *trois aspects*. Cette « diversité des paramètres » entraîne une perte de lisibilité et rend la tâche de comparaison des deux impôts particulièrement ardue.

La *base imposable* est certes *a priori* plus limitée à l'impôt des personnes morales : il y a une exonération totale des revenus des activités économiques. Sur ce point, incontestablement, cet impôt peut être vu comme le vecteur d'une charge fiscale moindre. À l'impôt des sociétés, on taxe certes l'ensemble des bénéfices nets. Toutefois, la présentation du processus de détermination du bénéfice imposable a mis en lumière différentes opérations qui avaient pour effet de comprimer le résultat taxable, comme la déduction de 100 % des revenus définitivement taxés, la déduction pour capital à risque, la déduction pour investissement, la déduction pour revenus de brevets ou d'innovation, etc. Ces avantages ne sont pas applicables à l'impôt des personnes morales. Du reste, la taxe Caïman vise le fondateur d'une construction juridique si celui-ci est assujéti à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales, mais ne déploie aucun effet pour les sociétés assujéties à l'impôt des sociétés. Que dire des multiples *taux* qui sont pratiqués à l'impôt des personnes morales ? L'on a toujours eu coutume de dire qu'ils étaient généralement inférieurs au taux de principe

¹⁸⁷ Voy. notamment : la décision rendue par la Commission européenne concernant les entreprises portuaires, à l'occasion de laquelle la Commission a décidé que le bénéfice de l'impôt des personnes morales en lieu et place de l'impôt des sociétés constituait un avantage économique en relevant que : « l'impôt des personnes morales ne grève pas le montant total des bénéfices. Les entités assujéties à l'impôt des personnes morales sont imposables uniquement sur une partie des revenus générés par les activités d'un port, à savoir le revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique et les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers. Par conséquent, le montant imposable au titre de l'impôt des personnes morales n'englobe pas le montant total des bénéfices réalisés par les ports, par exemple les droits et redevances portuaires versés par des clients en contrepartie de services offerts par les ports ou des redevances et loyers versés pour l'utilisation d'infrastructures portuaires. De plus, pour la partie de ces revenus soumise à l'impôt des personnes morales, les taux sont en général inférieurs au taux applicable en matière d'impôt des sociétés (33,99 %). Le montant de l'impôt payé pour les activités économiques est donc inférieur au montant résultant de l'application des règles de l'impôt des sociétés », Décision (UE) 2017/2115 de la Commission du 27 juillet 2017, n° 70 ; T. AFSCHRIFT, « La taxation par transparence des revenus des "constructions juridiques" », *J.D.F.*, 2016/3-4, pp. 65-112, spéc. p. 70, n° 105 (tout en relevant que l'impôt des personnes morales est en général plus avantageux, l'auteur exprime des tempéraments du principe dans un second temps).

de l'impôt des sociétés. Toutefois, la réforme de l'impôt des sociétés et son entreprise de diminution des taux pourrait changer la donne : le taux de l'impôt des sociétés est passé, depuis janvier 2018, de 33,99 % à 29,58 % et il atteindra, dès janvier 2020, 25 %. Pour le reste, un taux réduit de 20,40 % (de 20 % à partir de janvier 2020) est réservé aux PME, à concurrence d'une première tranche de revenus de 100.000 EUR. Le *mode de perception* à l'impôt des personnes morales et, en particulier, l'impossible *imputation* et, le cas échéant, *récupération* des précomptes mobiliers payés présente un inconvénient majeur en comparaison de l'impôt des sociétés. D'ailleurs, à l'impôt des sociétés, il est tout bonnement *renoncé* à la perception d'un précompte mobilier pour les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de biens mobiliers si le bénéficiaire des revenus est assujéti à l'impôt des sociétés. Ce n'est pas le cas si le bénéficiaire est assujéti à l'impôt des personnes morales¹⁸⁸.

Vu ce qui vient d'être précisé, l'impôt des personnes morales pourrait se révéler plus lourd que l'impôt des sociétés dans des situations particulières¹⁸⁹. Certains l'évoquent en tant que « piège financier redoutable »¹⁹⁰. Thierry Afschrift décrit, lui, une situation paradoxale :

« Il y a exonération totale des revenus des activités lucratives de nature commerciale ou industrielle, et c'est bien là que réside le principal avantage de l'application de l'impôt des personnes morales. Paradoxalement, les associations n'exerçant pas d'activités lucratives sont souvent pénalisées par ce régime qui se veut plus favorable. Ainsi, une ASBL charitable qui percevrait des revenus mobiliers supporterait le précompte mobilier sur ceux-ci, sans espoir d'en obtenir le remboursement, et ce même si elle ne réalise aucun bénéfice. Le paradoxe est d'autant plus saisissant qu'une société commerciale bénéficiant de mêmes revenus mais ne réalisant aucun bénéfice récupérerait le précompte mobilier, l'impôt des sociétés étant, comme la base imposable, nul dans ce cas ! »¹⁹¹.

¹⁸⁸ Cf. art. 111, *a contrario*, A.R./CIR 92.

¹⁸⁹ Voy. B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, t. XII, Bruxelles, Larcier, 1998, spéc. p. 50, n° 73 ; O. CAPRASSE, « Introduction au régime fiscal des sociétés à finalité sociale et à la procédure de transformation des ASBL en de telles sociétés », *Act. dr.*, 1997, pp. 773-807, spéc. p. 783 ; M. DE WOLF, « Fiscalité du non-marchand : L'application des impôts sur les revenus aux A.S.B.L. et aux S.F.S. », M. DE WOLF (dir.), *Etudes fiscales 1998. Avec commentaire détaillé des principales réformes intervenues de juillet 1995 à décembre 1997*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 517-527, spéc. pp. 526-527, n° 674 ; X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, pp. 102-103 ; M. DE WOLF, « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in *Liber amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Kluwer, 2004, pp. 587-597, spéc. p. 593 ; M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, n° 1629, p. 1150 ; H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 8 ; T. AFSCHRIFT, « La taxation par transparence des revenus des "constructions juridiques" », *op. cit.*, pp. 65-112, spéc. p. 70, n° 105.

¹⁹⁰ M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 1150, n° 1629. Voy. aussi : H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 8 « une entité jouissant de revenus soumis au précompte mobilier dont le résultat est peu élevé, voire nul ou négatif (perte), a intérêt à être assujéti à l'impôt des sociétés, ce qui lui permet de se voir rembourser le précompte ou l'excédent du précompte sur l'impôt ».

¹⁹¹ T. AFSCHRIFT, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », in *Les a.s.b.l., évaluation critique d'un succès*, C.R.D.V.A., Gand, Story-Scientia, 1985, n° 16, p. 453. Voy. aussi T. AFSCHRIFT et

L'assujettissement à l'impôt des sociétés n'est donc *pas nécessairement* quelque chose de négatif. Vu la « diversité des paramètres » observée entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés, et à l'aune de la charge fiscale qu'ils suscitent, ces deux impôts ne peuvent être départagés dans l'absolu mais uniquement au cas par cas¹⁹².

Conclusion de la partie I

69. Évolutions croisées en droit des personnes morales et en droit fiscal : une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales versus une sanctuarisation de l'activité en droit fiscal. Auparavant, la définition de la spécialité légale des personnes morales mobilisait des critères relatifs à l'activité et à la finalité de la personne morale. Le CSA a amorcé un glissement : le critère des activités permises disparaît et les personnes morales se distinguent alors uniquement selon leur finalité. Pour la doctrine « majoritaire » du droit des personnes morales, c'est une révolution pour les ASBL : maintenues en marge, celles-ci pourront demain agir au premier plan de la scène économique pour autant qu'elles se conforment à une réglementation rigoureuse qui fait la part belle aux mécanismes d'*asset lock*.

Pour l'application du système de fiscalisation des revenus, afin de déterminer si l'impôt des sociétés ou l'impôt des personnes morales est applicable, l'on vérifie en premier lieu si l'entreprise sociale se livre à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif. Dans ce cadre, il convient en principe de vérifier, sur la base des *activités* menées par l'entreprise, la présence d'une activité professionnelle génératrice de revenus. Si une entreprise sociale se livre à une telle activité, elle doit être en principe soumise à l'impôt des sociétés. Des dérogations sont possibles – les portes de sortie (domaines privilégiés et opérations autorisées) – pour les seules entreprises sociales qui entrent dans la catégorie des personnes morales sans but de lucre fiscal. C'est en principe uniquement à ce stade du raisonnement que la *finalité* d'une entreprise sociale peut être prise en compte. En pratique, il est vrai que la *finalité* de l'entreprise sociale a un retentissement fiscal plus important (par exemple, le fait que l'on tient compte de l'*affectation* du surplus pour apprécier le caractère accessoire d'opérations économiques, voire pour déterminer l'impôt applicable, ou bien que l'administration fiscale déduise l'applicabilité de l'impôt des sociétés de la possible distribution d'un dividende). Il n'en demeure pas moins que l'affectation des recettes à un but altruiste ne doit en principe plus¹⁹³ avoir d'impact sur l'application du système de fiscalisation des revenus des personnes morales en Belgique.

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 T. BONTINCK (coord.), *La réforme du droit des ASBL et des fondations*, Bruxelles, Éd. du Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, pp. 199-287, spéc. p. 224.

¹⁹² M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, n° 1629, p. 1150.

¹⁹³ Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 3 novembre 1976.

À ce stade, nous observons donc que, sous l'effet du CSA, le droit des personnes morales opère un glissement vers la prise en compte exclusive de la finalité alors que le droit fiscal est et reste centré sur la question de l'activité menée. L'on peut s'attendre, par conséquent, à voir se creuser un écart entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus.

70. Le rôle assigné au régime de fiscalisation des revenus dans la lutte contre la concurrence fiscale déloyale des ASBL versus l'évolution du contexte et de la régulation des acteurs économiques : obsolescence du système « IPM/ISoc ».

À une certaine époque, différentes réglementations relatives aux comportements qu'il convenait d'adopter sur le marché définissaient leur champ d'application autour de la notion de commerçant. Or, les ASBL ne pouvaient pas, en raison de leur spécialité légale, devenir commerçantes. Certains jugeaient que la situation hors champ des ASBL présentait pour elles bien des avantages. Dans un tel contexte, à partir de la réforme de 1976, le régime de fiscalisation des revenus devait œuvrer à la régulation des pratiques commerciales déloyales du secteur *non profit*, des ASBL essentiellement.

Or, nous l'avons vu, il est question ces dernières années d'un changement complet de toile de fond : on connaît un phénomène de relégation du droit commercial et du commerçant au profit du droit économique et de l'entreprise. Les règles relatives au droit de l'insolvabilité (faillite et réorganisation judiciaire), aux pratiques du marché, à l'immatriculation des entreprises sont notamment touchées et les ASBL ne sont plus mises *hors-jeu*. Dans ce contexte, rien n'interdit en principe à une ASBL de réaliser toute activité économique à pur et à plein, autrement dit de jouer, puisqu'elle est désormais soumise aux mêmes *règles du jeu*¹⁹⁴. Le CSA suit exactement ce mouvement en supprimant le critère relatif aux activités admises pour définir la spécialité légale des personnes morales¹⁹⁵. Certains experts préconisent d'ailleurs depuis plusieurs années l'adoption d'un tel modèle : « les sources de revenus ou les activités ne devraient pas être un point d'attention dans une perspective de régulation du secteur *non profit*. [...] Il conviendrait plutôt de s'assurer que les activités de ces organisations visent à assurer un but de redistribution »¹⁹⁶.

Dans ce contexte nouveau, il est permis d'observer qu'à l'instar de la commercialité, le système « IPM/ISoc » est frappé d'obsolescence. Cet état de désuétude ressort à différents points de vue.

¹⁹⁴ J. VANANROYE, « Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », *T.R.V.*, 2015, pp. 275-283, spéc. p. 278, n° 3.

¹⁹⁵ On peut également évoquer la suppression de la distinction entre sociétés civiles et sociétés commerciales.

¹⁹⁶ Traduction libre de : « *the sources of income or activities of the sector should not be a regulatory focus. Rather the focus should be to ensure that the activities of non-profit organizations are aimed at achieving a redistributive goal* » : M. BOWLER SMITH et H. OSTIK, « Taxing and Regulating Non-Profit Organizations », in F. VANISTENDAEL (éd.), *Taxation of Charities*, EATLP Annual Congress Rotterdam (31 May-2 June 2012), EATLP international tax series, vol. 11, Amsterdam, IBFD, juin 2015, pp. 3-44, spéc. p. 43.

Premièrement, compte tenu de l'*objectif* qu'il est censé poursuivre. Dans le contexte actuel, quelle place reste-t-il pour un système de fiscalisation destiné à réguler les pratiques commerciales déloyales des organismes sans but lucratif ?

Deuxièmement, relativement au *présupposé* qui le sous-tend. En 1976, le système « IPM/ISoc » est conçu pour associer l'impôt des personnes morales – voulu et considéré par le législateur comme un régime plus favorable – aux ASBL qui ne se mesurent pas aux sociétés sur la scène économique et l'application de l'impôt des sociétés – régime considéré comme moins favorable – aux autres ASBL. Or, comme nous avons essayé de le mettre en évidence, il est bien difficile de se rallier à l'opinion du législateur lorsqu'il qualifie l'impôt des personnes morales de régime d'imposition préférentiel¹⁹⁷.

Troisièmement, quant au *vocabulaire employé*. Le droit des personnes morales évolue vers une terminologie plus neutre et d'inspiration européenne, laquelle considère des concepts tels que « l'entreprise » ou « l'activité économique ». Aussi, il est des notions qui n'ont tout simplement plus d'impact en droit des personnes morales, à l'instar de la notion d'accessoriété. En mobilisant des critères tels que « les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles » ou « les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales », l'appareil fiscal n'est guère caractérisé par sa modernité. Certes, si le législateur non fiscal n'entend pas bannir l'usage du terme « commerçant » dans le langage courant¹⁹⁸ ou dans des cas très spécifiques (professions réglementées¹⁹⁹), la terminologie fiscale n'en reste pas moins à la traîne. Du reste, bien que le législateur fiscal puisse adopter et conserver un langage autonome, il est permis de craindre qu'un tel « isolement » ne soit pas en l'espèce le vecteur d'une simplification ou d'une bonne lisibilité – et partant d'une bonne applicabilité – du système à l'avenir.

« *Demain peut-être
Tu comprendras* »

Ibid.

¹⁹⁷ *Doc. parl.*, Sénat, 1976-1977, n° 925/2, p. 4.

¹⁹⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2828/001, pp. 55-56.

¹⁹⁹ Voy. l'article 254 de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise, *M.B.*, 27 avril 2018 : « À compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi, sauf dispositions contraires, dans toutes les lois, la notion de "commerçant" au sens de l'article 1^{er} du Code de commerce doit être comprise comme "entreprise" au sens de l'article 1.1 du Code de droit économique. Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, la présente loi ne porte pas atteinte aux dispositions légales, réglementaires ou déontologiques qui, en faisant référence aux notions de "commerçant", "marchand" ou à des notions dérivées, posent des limites aux activités autorisées de professions réglementées ».

II. L'organisation du passage d'un impôt à l'autre

A. Rétroactes

1. De l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales

71. Introduction : hypothèses visées. Le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales n'était pas prévu par la législation fiscale. En pratique, deux principales hypothèses pouvaient être envisagées :

- une personne morale sans but lucratif assujettie à l'impôt des sociétés qui, en raison de l'évolution de ses activités, satisfaisait, à compter d'un exercice d'imposition donné, aux critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales ; et
- une société qui, à l'occasion de sa conversion en société à finalité sociale, revendiquait son assujettissement à l'impôt des personnes morales.

72. Première hypothèse : modification des activités. La première hypothèse ne semblait pas créer de polémique particulière puisque la personne morale concernée quittait la sphère fiscale des revenus professionnels pour entrer dans celle de la fiction fiscale d'absence d'activité professionnelle²⁰⁰.

73. Seconde hypothèse : conversion d'une société en société à finalité sociale. La seconde hypothèse était également confrontée à un vide juridique, puisque le législateur de 1995, en instaurant la société à finalité sociale, a omis d'en traiter les aspects fiscaux.

Le ministre des Finances est intervenu, en 1996, afin de préciser le régime fiscal applicable en principe à ces véhicules « hybrides ». Une société à finalité sociale pouvait revendiquer son assujettissement à l'impôt des personnes morales, en vertu de l'article 181 ou 182 du CIR 92, « s'il appert qu'il est statutairement interdit pour une s.f.s. de distribuer des dividendes. »²⁰¹

Cependant, la question du passage d'un impôt à l'autre, et singulièrement de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales, n'a pas été abordée.

²⁰⁰ Dans une décision anticipée n° 2017.871 du 27 février 2018, le SDA n'a pas souhaité se prononcer sur le régime fiscal applicable aux éventuelles plus-values latentes existantes au moment du passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales.

²⁰¹ Avis publié au M.B., 13 juillet 1996, p. 19213 ; voy. également : question n° 1518 du 20 octobre 1998 de M. VANVELTHOVEN, Q.R., Chambre, 1998-1999, p. 20811 ; question n° M04 du 6 juin 1996 de M. DETIENNE, Q.R., Chambre, 1995-1996, p. 1463.

Il ressort de nombreuses décisions anticipées que cette position a servi de fondement au maintien de certaines intercommunales à l'impôt des personnes morales en procédant à des modifications statutaires *ad hoc*. Voy. au hasard les décisions n° 2015.595 (application de l'art. 182 CIR 92) et 2015.749 (application de l'art. 181 CIR 92).

74. Modalités de la conversion en société à finalité sociale. La conversion d'une société en société à finalité sociale pouvait être tantôt considérée comme une adaptation des statuts, afin de se conformer aux conditions énumérées à l'article 661 du C. soc., tantôt comme une transformation au sens des articles 774 et suivants du C. soc.

75. Conversion par modification des statuts. Cette première approche consacrait la continuité de la personnalité juridique et, dès lors, l'absence de liquidation fiscale à l'occasion de la conversion d'une société en société à finalité sociale, que cette dernière soit assujettie à l'un ou l'autre impôt.

Dans le cadre d'une opération inverse, le SDA confirmait²⁰² que la conversion d'une société à finalité sociale en société « ordinaire » ne constitue pas une modification de forme juridique et que, partant, cette opération n'est pas visée par l'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92²⁰³.

76. Conversion par transformation. Cette seconde approche consistait à considérer qu'une conversion à partir d'une ou en société à finalité sociale est une transformation qui doit être exécutée conformément aux articles 774²⁰⁴ à 787 du C. soc. Le respect de cette procédure garantissait la continuité de la personnalité juridique de la société²⁰⁵.

En vertu de l'article 210, § 1^{er}, 3^o, *in fine*, du CIR 92, il n'y avait pas non plus de liquidation fiscale au sens des articles 208 et 209 du CIR 92, puisque cette opération est réalisée conformément aux dispositions précitées du C. soc.

Quelle que soit l'approche choisie, la législation fiscale n'envisageait pas qu'à l'occasion de cette conversion, la personne morale puisse également passer d'un impôt à l'autre. Ainsi, les fonds propres d'une société convertie en société à finalité sociale assujettie à l'impôt des personnes morales, quittaient nécessairement la sphère fiscale des revenus professionnels, indépendamment de leur composition fiscale initiale.

2. De l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés

77. Introduction. Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés est une situation courante en pratique. Une jurisprudence pléthorique – et

²⁰² Décision anticipée n° 2017.033 du 21 février 2017 : cette décision traitait du cas de la transformation d'une ASBL (assujettie à l'impôt des personnes morales) en société anonyme à finalité sociale (assujettie à l'impôt des sociétés), puis de la conversion de cette dernière en société anonyme « ordinaire ».

²⁰³ L'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92 (avant sa modification par l'article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au CSA) stipule que « Les articles 208 et 209 sont également applicables [...] en cas d'adoption d'une autre forme juridique, sauf dans les cas visés aux articles 774 à 787 du Code des sociétés. »

²⁰⁴ L'article 774, alinéa 1^{er}, du C. soc. stipule que « [I]e présent livre s'applique à toutes les personnes morales régies par le présent code, à l'exception des sociétés agricoles et des groupements d'intérêt économique et sans préjudice des dispositions spécifiques applicables à la SE ».

²⁰⁵ L'article 775 du C. soc. précise que « [I]adoption d'une autre forme juridique par une société constituée sous l'une des formes énumérées à l'article 2, § 2, n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de la société qui subsiste sous la nouvelle forme. »

pas nécessairement convergente – traite de l'assujettissement d'ASBL à l'impôt des sociétés pour non-respect des critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales.

À nouveau, cependant, la législation fiscale péchait par défaut sur la question spécifique des modalités du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés. Cette question fut d'ailleurs peu abordée par les juges fiscaux²⁰⁶.

78 Position du problème. La question principale est celle du sort fiscal des différents éléments des fonds propres de la personne morale qui devient, à compter d'un exercice d'imposition déterminé, assujettie à l'impôt des sociétés.

79. Théorie de l'apport. Une circulaire du 19 septembre 1977²⁰⁷ a consacré la « théorie de l'apport », en vertu de laquelle « les actifs et passifs de l'association [...] doivent être considérés comme apportés à l'occasion du premier jour de la période imposable pour laquelle cette association [...] est soumis(e) à (l'impôt des sociétés) [...] pour une valeur à fixer avec le contribuable [...] ; le cas échéant, on pourra se baser sur les déclarations annuelles à la taxe compensatoire des droits de succession. »

Il est utile de rappeler qu'à cette époque, les associations visées par la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, n'étaient pas soumises à la réglementation comptable. Cela explique la préoccupation de l'administration fiscale de conférer une valeur fiscale aux actifs et passifs de l'association concernée afin d'assurer la juste perception de l'impôt des sociétés. Pour le reste, cette circulaire n'apporte aucune réponse au traitement fiscal des fonds propres.

Cette circulaire souligne également que « les pertes subies au cours d'une période pour laquelle l'association [...] ne tombait pas sous le régime de (l'impôt des sociétés) [...] ne peuvent être déduites des bénéfices réalisés pendant les années pour lesquelles (l'impôt des sociétés) est applicable. » Cette position sera, logiquement, maintenue jusqu'à ce jour.

80. Théorie de l'activité professionnelle. Dans une question parlementaire²⁰⁸, le député Chastel rappelait les difficultés pratiques rencontrées par les ASBL qui se retrouvaient assujetties à l'impôt des sociétés.

La question posée par le député Chastel repose sur le syllogisme suivant.

Dans la première prémisse, renvoi est fait à l'article 183 du CIR 92 qui précise que tous les revenus des sociétés doivent être considérés comme des revenus professionnels puisque l'activité d'une société est nécessairement professionnelle.

²⁰⁶ Voy. cependant Civ. Mons, 7 mai 2003, *F.J.F.*, n° 2004/013 ; au sujet de cette décision : X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, pp. 123-124, n° 204.

²⁰⁷ Circulaire Ci.D. 19/292.822 du 19 septembre 1977, *Bull. contr.*, n° 556, p. 2089, nos 72 et s.

²⁰⁸ Question n° 1043 du 19 décembre 2005 de M. CHASTEL, *Q.R.*, Chambre, 2005-2006, pp. 21922-21925.

La deuxième prémisse affirme, à raison, qu'une association assujettie à l'impôt des personnes morales est une entité qui ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (ou à tout le moins, dans les limites fixées par l'article 182 du CIR 92). Puisque « se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » implique l'exercice d'une activité professionnelle permanente, productive ou non de bénéfices²⁰⁹, une entité assujettie à l'impôt des personnes morales ne se livre par conséquent pas à une activité professionnelle²¹⁰.

En conclusion, une association assujettie à l'impôt des personnes morales ne peut recueillir de revenus professionnels puisqu'elle ne peut se livrer à une activité professionnelle. Par conséquent, l'actif net de l'association constitué durant son assujettissement à l'impôt des personnes morales ne pourrait être imposé à l'impôt des sociétés en application de l'article 183 du CIR 92 lors de son passage à l'impôt des sociétés.

Cela signifie, dès lors, que les réserves accumulées par l'association lors de son assujettissement à l'impôt des sociétés doivent être considérées comme (déjà) taxées. En d'autres termes, les profits réalisés sous le régime de l'impôt des personnes morales ne subiront jamais l'impôt des sociétés.

Bien que le ministre des Finances déclarât ne pas souscrire aux arguments du député Chastel, il confirma ce principe de neutralité fiscale en affirmant que « 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. »

Il ajouta également que « doivent [...] 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 morales. » et que « les pertes encourues pendant l'assujettissement à l'impôt des personnes morales, ne peuvent être déduites pour déterminer la base imposable à l'impôt des sociétés. » Cette thèse avait également été consacrée par le SDA dans le cadre de l'assujettissement d'une régie communale autonome à l'impôt des sociétés²¹¹.

81. Dérogation des régimes particuliers. Il a fallu en outre composer avec des lois particulières adoptées en vue d'organiser le passage de certaines entreprises (publiques) de l'impôt des personnes morales vers l'impôt des sociétés.

²⁰⁹ Com. I.R., n° 179/12.

²¹⁰ Notamment Bruxelles, 13 décembre 2001, *F.J.F.*, 2002/133.

²¹¹ Décision anticipée n° 2014.431 du 10 mars 2015 concernant le traitement fiscal, lors du premier exercice soumis à l'impôt des sociétés, d'un subside en capital reçu par une régie communale autonome au cours d'un exercice pour lequel cette dernière était assujettie à l'impôt des personnes morales. Le SDA a qualifié ce subside de réserve taxée au premier jour de la période imposable au cours de laquelle la régie communale autonome devient assujettie à l'impôt des sociétés.

Le législateur a adopté l'approche suivante pour Euronext²¹², la Loterie Nationale²¹³, B-Post²¹⁴ : les bénéficiaires et provisions pour risques et charges sont exonérés sous condition d'intangibilité prévue par l'article 190 du CIR 92. En d'autres termes, les réserves accumulées qui avaient déjà connu leur régime fiscal propre à l'impôt des personnes morales, devaient subir (ultérieurement) le régime de l'impôt des sociétés.

Le législateur détailla davantage le traitement fiscal d'une série d'éléments d'actif ou de passif pour la Loterie Nationale et, surtout, pour B-Post. La philosophie resta identique : leur réintégration dans le régime de l'impôt des sociétés.

Ce volte-face par rapport à la position défendue par le ministre des Finances s'expliquait par la volonté de ne pas permettre à ces sociétés publiques de distribuer leurs réserves en exonération d'impôt (des sociétés) aux actionnaires privés.

82. Retour vers un régime de neutralité. Le législateur conserva, dans un premier texte, la même logique pour l'assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés, avant de réécrire sa copie²¹⁵.

Le régime finalement retenu pour les intercommunales a été étendu aux entreprises portuaires (sous réserve d'un traitement particulier des subsides et des plus-values de réévaluation)²¹⁶ et, finalement, est devenu le régime général régissant le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, tel que repris dans le nouvel article 184quinquies du CIR 92²¹⁷.

B. Passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales

83. Contexte. Le CSA apporte une nouvelle hypothèse qui pourrait engendrer ce passage d'un impôt à l'autre. Les articles 14:31 et suivants du CSA organisent la transformation d'une société en ASBL ou en AISBL, dans un régime de continuité juridique de la personne morale.

Le législateur a dès lors souhaité organiser, en termes généraux, le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales en insérant un nouvel article 210/1 du CIR 92²¹⁸.

²¹² Art. 30 de la loi du 12 août 2000 portant diverses dispositions relatives à l'organisation des marchés financiers et diverses autres dispositions, *M.B.*, 7 septembre 2000.

²¹³ Art. 347 de la loi-programme du 22 décembre 2003, *M.B.*, 31 décembre 2003.

²¹⁴ Art. 154 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005.

²¹⁵ Art. 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014, tel que modifié par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, *M.B.*, 18 août 2015.

²¹⁶ Art. 3 de la loi du 29 mai 2018 fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires, *M.B.*, 11 juin 2018.

²¹⁷ Art. 2 de la loi du 17 mars 2019 organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, *M.B.*, 3 avril 2019.

²¹⁸ Art. 44 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

84. La question de l'extension ou de la réduction des hypothèses. L'exposé des motifs de la loi du 17 mars 2019 considère que le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales est envisageable dans deux cas de figure²¹⁹ : « En cas de transformation d'une société en une ASBL, une AISBL ou une fondation dont les activités entrepreneuriales sont assez limitées pour que ces ASBL, AISBL ou fondation soit assujettie à l'IPM, ou encore dans le cas où une ASBL, une AISBL ou fondation assujettie à l'ISoc deviendrait assujettie à l'IPM à la suite d'un changement de ses activités. »²²⁰

Le cas de la transformation d'une société en une ASBL ou AISBL vise également la transformation d'une société à finalité sociale en une telle forme légale²²¹.

Le législateur a-t-il omis, volontairement ou non, la possibilité pour une société qui obtiendrait son agrément en tant que SC agréée comme ES (art. 8:5, § 1^{er}, CSA) ou en tant que SCES agréée (art. 8:5, § 2, CSA), d'être, à cette occasion, assujettie à l'impôt des personnes morales ? Il est regrettable que le législateur n'ait pas approfondi cette question, alors que le ministre des Finances avait déterminé, en 1996, les conditions permettant à une société à finalité sociale de prétendre à un assujettissement à l'impôt des personnes morales (voy. n^{os} 22 et s.).

85. Principe de la liquidation fiscale. L'article 210/1, alinéa 1^{er}, du CIR 92 stipule que « [I]es articles 208 et 209 sont également applicables dans le cas où une société cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales. »

L'article 209, alinéa 1^{er}, du CIR 92 considère comme un « dividende distribué », « l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré ».

86. Notion de « sommes réparties ». L'article 210/1, alinéa 1^{er}, du CIR 92 ne précise pas la manière dont on détermine les « sommes réparties ». L'article 210 du CIR 92, qui étend le principe de la liquidation fiscale des articles 208 et 209 du CIR 92 à une série d'opérations expressément énumérées, indique, à son deuxième paragraphe, que « la valeur réelle de l'avoir social à la date où les opérations susvisées se sont produites, est assimilée à une somme répartie en cas de partage de l'avoir social. »

L'exposé des motifs rappelle pourtant que « [l']application des articles 208 et 209, CIR 92, entraînera en particulier la taxation des plus-values latentes et réserves immunisées

²¹⁹ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36.

²²⁰ Bien que l'exposé des motifs envisage le cas de la transformation d'une société en une fondation, cette faculté ne ressort finalement par du titre 2 du livre 4 du CSA.

²²¹ La société à finalité sociale disparaît dans le CSA : « [...] la société à finalité sociale ne se justifie plus comme forme juridique distincte. Pareille coopération serait soit une société si, comme c'est le plus souvent le cas, elle prévoit une rémunération réduite des apports des associés, soit une association si ses statuts interdisent toute distribution. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 9).

existant dans la société à ce moment »²²². Un renvoi à l'article 210, § 2, du CIR 92 aurait, à notre avis, été nécessaire.

87. Option de la taxation étalée des plus-values latentes et réserves exonérées. L'article 413/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6^o, du CIR 92²²³ offre le choix entre le paiement immédiat et le paiement étalé de l'impôt dû sur « la partie de l'avoir social qui est considérée comme un dividende distribué par application de l'article 210/1 dans le cas où la société cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales. »

Ainsi, l'article 413, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 92 offre la possibilité de payer la quotité d'impôt sur les revenus restant due (dans un délai de deux mois à partir de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle), soit pour la totalité de son montant, soit pour le cinquième de son montant, le solde étant acquitté par fractions égales au plus tard à chaque date anniversaire de l'échéance du premier paiement au cours des quatre années suivantes (suivant la procédure visée à l'art. 413/1, §§ 1 et 4, CIR 92).

L'article 413/1, § 3, du CIR 92 envisage les cas dans lesquels la quotité d'impôts sur les revenus restant due doit être payée immédiatement (par exemple : transfert du domicile fiscal vers un État étranger autre qu'un État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, cession totale ou partielle des actifs, dissolution avec liquidation).

88. Première controverse : l'existence de capital libéré. L'exposé des motifs évoque l'existence d'une controverse sur la question de savoir si une ASBL, une AISBL ou une fondation peut avoir un capital libéré²²⁴.

D'aucuns estimaient déjà qu'en l'absence d'apport rémunéré par l'émission de titres, ces personnes morales ne pouvaient disposer d'un capital libéré²²⁵. Le SDA a considéré d'ailleurs que l'apport à titre gratuit effectué à une fondation ne constituait pas du capital fiscal libéré, mais qualifiait de réserve taxée²²⁶.

Le législateur a souhaité clarifier la situation. L'article 184, alinéa 3, du CIR 92²²⁷ précise désormais que « [d]ans les associations, fondations, sociétés et autres organismes possédant la personnalité juridique qui poursuivent un but désintéressé, les alinéas 1^{er} et

²²² *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36.

²²³ Tel que modifié par l'article 80 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²²⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 34.

²²⁵ En ce sens : X. THIEBAUT, « La dissolution des a.s.b.l. et les opérations de restructuration », in *A.s.b.l., fondations et associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 556 ; X. GÉRARD, « Quelques aspects fiscaux relatifs à la restructuration du secteur non-marchand », in *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2011, p. 302, n° 31.

²²⁶ Décision anticipée n° 2015.478 du 28 octobre 2015.

²²⁷ Tel que modifié par l'article 23 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

2 s'appliquent uniquement à la partie des apports qui peuvent être légalement repris par l'apporteur ou ses ayants droits. »

Or, l'article 9:23, alinéa 3, du CSA offre la possibilité de prévoir statutairement que les membres d'une ASBL ont un droit de reprise de leur apport²²⁸. De même, pour les fondations, l'article 11:2, alinéa 2, du CSA autorise les statuts à prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droits peuvent reprendre une somme égale à la valeur des biens (ou les biens eux-mêmes) que le fondateur a affecté à la réalisation de ce but²²⁹.

Les apports repris conformément aux dispositions précitées qualifieront donc de capital libéré.

89. Deuxième controverse : précompte mobilier. L'exposé des motifs précise qu' « [e]n l'absence de tout transfert d'actifs dans le patrimoine des actionnaires ou associés par le fait du changement d'assujettissement, l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, CIR 92 ne sera pas applicable, l'opération ne sera donc pas traitée comme impliquant un dividende dans le chef des actionnaires ou associés. »²³⁰

Cette controverse n'est pas nouvelle. Une liquidation fictive soulève la question de savoir s'il peut être question de l'attribution ou de la mise en paiement de dividendes. En l'absence de distribution effective, certains estiment qu'aucun précompte mobilier n'est dû²³¹.

La question se posait aussi en cas d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité²³² d'une ASBL à une autre, singulièrement lorsque l'ASBL apporteuse est assujettie à l'impôt des sociétés²³³. La doctrine se divisait sur la question de l'application

²²⁸ L'article 12, alinéa 3, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes prévoyait déjà que « le membre démissionnaire ou exclu n'a aucun droit sur le fonds social et ne peut pas réclamer le remboursement des cotisations qu'il a versées, à moins de stipulations contraires dans les statuts ». N'étaient donc visées que les cotisations, et non les apports. Un parallélisme avec le nouveau régime a du sens pour autant que ces cotisations soient inscrites au poste « fonds associatifs », ce qui suppose qu'elles soient destinées exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association (art. 19, § 2, 1^o, A.R. du 19 décembre 2013 ; avis de la C.N.C. n° 2010/16 du 10 novembre 2010). L'article 3:171, § 2, l, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (M.B., 30 avril 2019) reprend d'ailleurs la même philosophie en affectant aux « fonds » de l'association « les moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation ».

²²⁹ Cette faculté était déjà prévue pour les fondations en vertu de l'article 28, 6^o de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

²³⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37.

²³¹ Voy. notamment C. CHEVALIER, *Vademecum vennootschapsbelasting*, Gand, Larcier, 2016, p. 1646 ; P. SMET, *Handboek roerendre voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, p. 97.

²³² Au sens de l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

²³³ Pour plus de détail : X. GÉRARD, « Quelques aspects fiscaux relatifs à la restructuration du secteur non-marchand », *op. cit.*, pp. 301-305, n°s 29-35.

de l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, du CIR 92²³⁴. Aujourd'hui, certains auteurs confirment déjà l'approche consacrée par l'exposé des motifs²³⁵.

Nous ne pouvons néanmoins pas souscrire à cette thèse.

L'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, du CIR 92 stipule que « [l]es dividendes comprennent [...] les sommes définies comme dividendes par les articles [...] 209 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidence ou étrangère [...] ».

Cette disposition s'applique donc aux « sommes *définies* comme dividendes » (nous soulignons), sans qu'il ne soit question d'une attribution ou d'une mise en paiement effective.

Par ailleurs, l'article 210 du CIR 92 et, désormais, l'article 210/1 du CIR 92, assimilent fiscalement une série d'opérations à une liquidation²³⁶, même en l'absence de partage (total) de l'avoir social de la personne morale concernée. Les articles 210 et 210/1 du CIR 92 consacrent dès lors le principe d'une distribution fiscale de dividende au sens de l'article 209 du CIR 92²³⁷. Les distributions fiscales définies aux articles 209, 210 et 210/1 du CIR 92 sont alors visées par l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, du CIR 92.

Enfin, la thèse de l'exposé des motifs vide de son sens l'article 264 du CIR 92. À titre d'exemple, l'article 210, § 1^{er}, 5^o et 6^o, du CIR 92 précise que l'agrément d'une

²³⁴ Xavier THIEBAUT considère qu'un tel précompte mobilier n'est pas dû sur la base de l'article 18, 2^oter, du CIR 92 qui « qualifie de dividende "les sommes définies par [l'article] 209 en cas de partage total [...] de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère [...]". Ce texte vise le partage total prévu à l'article 209, mais non la dissolution sans partage dont question à l'article 210, § 1^{er}, 2^o » (X. THIEBAUT, *op. cit.*, p. 559, n° 230). Dirk DESCHRIJVER considère, quant à lui, que « Artikel 18, 2^oter, W.I.B. 1992 verwijst mede naar de gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen van een binnenlandse vennootschap (zoals een v.z.w. onderworpen aan de vennootschapsbelasting) in de zin van artikel 209 W.I.B. 1992. Artikel 210, § 1, 2^o, W.I.B. 1992 stelt nu juist dat in geval van een ontbinding zonder verdeling van het maatschappelijke vermogen 209 W.I.B. 1992 mede van toepassing is, dus ook artikel 18, 2^oter W.I.B. 1992 » (D. DESCHRIJVER, *VZW & Belastingen*, Kalmthout, Biblio, 2005, p. 587).

²³⁵ R. THONET, « Les conséquences fiscales de la réforme du Code des sociétés et des associations », *op. cit.*, p. 19 ; L. DE BROE et M. PEETERS, « Profonde simplification des formes de sociétés et entrée en vigueur », *op. cit.*, pp. 3 et s.

²³⁶ En ce sens : Com. I.R., n° 18/35.

²³⁷ *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, n° 50-1918/001, pp. 22 et s. : « Le régime actuel applicable aux opérations de partage total de l'avoir social, de partage partiel de l'avoir social [...] a été instauré par la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales. En vertu des dispositions contenues aux articles [...] 208 à 210, CIR 92 (partage total et opérations assimilées), l'excédent que représentent les sommes réparties ou payées par rapport au capital libéré [...] (boni de liquidation distribué), est considéré sur le plan fiscal comme un dividende distribué [...]. L'assimilation, sur la base des dispositions précitées, des excédents représentés par les sommes réparties [...] à des dividendes distribués a soulevé d'emblée la question de savoir si ces sommes [...] étaient assujetties au Pr. M [...]. Bien que les travaux préparatoires de la loi précitée du 22 décembre 1989 avaient envisagé explicitement la retenue d'un Pr.M [...], la loi était, en fin de compte, restée muette sur la question. La controverse qui a résulté de cette situation a finalement été tranchée par la loi du 23 octobre 1991 qui a complété [...] l'article 264, alinéa 1^{er}, 2^o, CIR 92 [...] en vue d'instaurer expressément l'exemption de Pr.M sur les bonis de liquidation assimilés à des dividendes distribués [...] ».

société en tant que société immobilière réglementée (SIR) ou son inscription en tant que fonds d'investissement immobilier spécialisé (FIIS) est assimilé fiscalement à une liquidation²³⁸. Il n'y a, à l'évidence, aucun transfert d'actifs dans le patrimoine des actionnaires. Or, l'exonération de précompte mobilier est expressément organisée par l'article 264, alinéa 1^{er}, 2^o *quater*, du CIR 92²³⁹.

Il aurait été plus cohérent que le législateur exonère de précompte mobilier la liquidation fiscale instaurée par l'article 210/1 du CIR 92 en insérant une disposition *ad hoc* dans l'article 264 du CIR 92. À défaut, une approche légaliste (ou rigoriste) supposerait, à notre avis, que le précompte mobilier soit prélevé.

90. Deuxième controverse – suite : théorie de l'enrichissement fiscal. Le SDA a rendu plusieurs décisions²⁴⁰ en matière d'émigration de sociétés résidentes, opération assimilée à une liquidation fiscale en vertu de l'article 210, § 1^{er}, 4^o, du CIR 92. Ces décisions abordent, en particulier, la question du précompte mobilier et concluent qu'il n'y a pas de fait imposable.

Ces décisions considèrent que le transfert de siège social ne crée aucun enrichissement (fiscal) dans le chef de l'actionnaire, ni aucun appauvrissement (fiscal) dans le chef de la société, notamment en raison du fait que cette opération ne permet pas de « *step-up* » fiscal, par une augmentation du capital fiscal libéré au sens de l'article 184, alinéa 1^{er}, du CIR 92.

En effet, en cas de distributions ultérieures, considérées comme des dividendes au sens des articles 186, 187 et 209 du CIR 92, seul sera pris en compte le capital libéré tel qu'il existait au jour du transfert du siège (sous réserve d'apports réellement libérés réalisés postérieurement au transfert de siège).

En matière d'agrément d'une société en tant que SIR ou de son inscription en tant que FIIS, le SDA organise un « *step-up* » fiscal dans le chef de l'actionnaire²⁴¹. Il pourrait alors être considéré qu'il y a un enrichissement (fiscal) de l'actionnaire et, partant,

²³⁸ Les plus-values latentes et réserves immunisées sont soumises à un taux réduit, appelé « *exit tax* » (art. 217, al. 1^{er}, 1^o, du CIR 92).

²³⁹ Dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 3 août 2016 instituant les FIIS, le législateur reconnaît l'existence de cette converse, mais ne la tranche pas : « Comme il n'y a pas de distribution effective, il est permis de défendre la deuxième opinion (absence de fait imposable), et dans ce cas d'en assurer au mieux la mise en application par une exemption formelle » (*Doc. parl.*, Chambre, sess. 2015-2016, n° 54-1941/001, p. 15). Il est curieux de prévoir une exonération pour un fait non imposable. Le Conseil d'État a d'ailleurs souligné que « les auteurs du projet semblent vouloir éviter toute discussion en ce qui concerne la retenue ou non du précompte mobilier » et il n'aperçoit pas pourquoi cette imprécision n'est pas éliminée pour tous les cas visés à l'article 210 du CIR 92 (avis du Conseil d'État n° 59.496/2/3 du 6 juin 2016, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1941/001, pp. 53-54).

²⁴⁰ Décisions anticipées n° 2016.234 du 29 juin 2016, n° 2016.804 du 20 décembre 2016, n° 2017.251 du 8 août 2017, n° 2017.927 du 21 décembre 2017, n° 2017.973 du 30 janvier 2018, n° 2018.0900 du 13 novembre 2018, n° 2018.0901 du 13 novembre 2018 et n° 2018.0972 du 27 novembre 2018.

²⁴¹ Décision anticipée n° 2017.804 du 12 décembre 2017.

un fait imposable qui justifie une exonération spécifique dans l'article 264, alinéa 1^{er}, 2^o *quater*, du CIR 92. Nous ne sommes toutefois pas convaincus par cette approche²⁴². La théorie de l'« enrichissement fiscal » a le mérite d'exister et fait preuve d'une certaine créativité qui ne vise qu'à pallier l'imprécision et/ou l'incohérence de notre législation fiscale.

91. Deuxième controverse – application de la théorie de l'enrichissement fiscal aux opérations visées à l'article 210/1 du CIR 92. Dans le cadre d'une transformation d'une société²⁴³ en association, il importe de souligner que les actionnaires ne détendront plus, à cette occasion, de titres représentatifs des capitaux propres de l'association. Les apports effectués par les actionnaires à la société ainsi transformée seront définitivement perdus, sous réserve de la faculté offerte aux membres de l'ASBL par l'article 9:23, alinéa 3, CSA de prévoir statutairement un droit de reprise de leurs apports. Dans ce cas, et conformément à l'article 184, alinéa 3, du CIR 92²⁴⁴, ces apports, s'ils sont repris, qualifieront de capital libéré.

Il est difficile d'envisager qu'en ces circonstances, les actionnaires de la société transformée bénéficieraient d'un enrichissement fiscal. Il n'y aurait alors pas de fait imposable et, partant, absence de retenue de précompte mobilier.

La même conclusion semble *a priori* s'appliquer lorsqu'une ASBL, AISBL ou fondation assujettie à l'impôt des sociétés peut prétendre à un assujettissement à l'impôt des personnes morales en raison d'un changement de ses activités.

Que penser alors de l'hypothèse où une ASBL, assujettie à l'impôt des sociétés, modifie ses activités de sorte qu'elle respecte les critères d'assujettissement à l'impôt des per-

²⁴² Le « *step-up* fiscal » n'a pas pour effet d'octroyer un avantage (fiscal) à l'actionnaire (assujetti à l'impôt des sociétés), mais plutôt de corriger une situation qui générerait une double imposition économique lors de la cession ultérieure des actions du FIIS ou de la SIR. En effet, au moment de l'agrément de la société concernée en tant que SIR ou de son inscription en tant que FIIS, les plus-values latentes sont soumises à l'*exit tax*. Toutefois, la valeur (fiscale) nette des actions de la société devenue SIR ou FIIS est restée identique dans le chef de l'actionnaire. En cédant ultérieurement ces actions, la plus-value (fiscale) réalisée par l'actionnaire comprendra dès lors la plus-value latente qui a déjà été soumise à l'*exit tax*. Le SDA propose alors une solution pratique dans la déclaration fiscale de l'actionnaire permettant d'éviter cette double taxation.

Il y aurait pu avoir « enrichissement fiscal » de l'actionnaire si, à l'occasion de l'agrément comme SIR ou de l'inscription comme FIIS, les plus-values latentes taxées à l'*exit tax* étaient assimilées à du capital libéré au sens de l'article 184 du CIR 92. Dans sa décision anticipée n° 2016.255 du 31 mai 2016, le SDA rappelle cependant que les plus-values latentes taxées à l'occasion de cet agrément ou de cette inscription ne peuvent qualifier de capital libéré puisque, selon cette décision, « il n'y a pas lieu en l'espèce de considérer que les actionnaires ont apporté quelque chose dans la société » lors de son agrément en tant que SIR « étant donné que la liquidation n'est que fiscale » et qu'« au niveau des actionnaires, aucun régime fiscal propre n'a été subi lors de l'application de l'*Exit Tax* ».

²⁴³ Dont la transformation de la société à finalité sociale (visée aux art. 661 et s. du C. soc.) en association.

²⁴⁴ Tel que modifié par l'article 23 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

sonnes morales et que, concomitamment, ses statuts sont adaptés afin de faire usage de la faculté offerte par l'article 9:23, alinéa 3, du CSA ? Il y a visiblement un « enrichissement » des membres de cette ASBL dans la mesure où ils pourront récupérer leurs apports. La question se pose alors de l'articulation de la théorie de l'enrichissement fiscal à cette hypothèse particulière.

Enfin, dans l'hypothèse (voy. n^{os} 54 et s.) où une société obtenant son agrément en tant que SC agréée comme entreprise sociale (art. 8:5, § 1^{er}, CSA) ou en tant que SCES agréée (art. 8:5, § 2, CSA) et, à cette occasion, son assujettissement à l'impôt des personnes morales, il y a plutôt un appauvrissement futur des actionnaires puisque, conformément à l'article 8:5, § 1^{er}, 2^o, du CSA, tout avantage patrimonial distribué aux actionnaires ne peut excéder 6 %²⁴⁵ du montant réellement versés par les actionnaires sur les actions.

92. Absence d'« effet boomerang » en cas d'assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés. L'exposé des motifs indique que « [s]uite à l'avis n^o 63.599/3 du Conseil d'État concernant l'assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés conformément à l'article 179/1, CIR 92, le nouvel article 210/1, CIR 92, est complété afin de ne pas prendre en considération la partie des réserves exonérées et la partie des plus-values latentes, qui se rapportent à une période imposable se rattachant à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, pour la détermination de la base imposable sur laquelle la taxation sera appliquée conformément au nouvel article 210/1, CIR 92. »²⁴⁶

L'article 179/1 du CIR 92 organise en effet un assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés des ASBL et autres personnes morales visées à l'article 220 du CIR 92, qui sont agréées en tant que société de production éligible ou d'intermédiaire éligible dans le cadre du régime de *tax shelter* pour la production audiovisuelle ou d'une œuvre scénique ou pour la production et le développement de jeux vidéo (art. 194ter, 194ter/1 et 194ter/3 du CIR 92).

L'article 210/1, alinéa 2, du CIR 92 précise dès lors que « la partie des réserves exonérées constituées au cours d'une période imposable qui se rattache à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, ainsi que la partie des plus-values constatées à l'occasion de l'application de l'alinéa 1^{er} qui se rapporte à une période imposable se rattachant à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, ne sont pas prises en considération pour la détermination de la base imposable. »

En raison de sa formulation, le champ d'application de cette disposition est plus large que le seul cas de l'assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 179/1 du CIR 92.

²⁴⁵ À savoir, le taux d'intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, de l'Entrepreneuriat social et de l'entreprise Agricole.

²⁴⁶ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n^o 54-3367/001, p. 37.

Ainsi, toute ASBL, AISBL ou fondation qui a connu, à un moment de son existence, un assujettissement à l'impôt des sociétés et qui peut prétendre aujourd'hui (en raison, par exemple, d'une modification de ses activités), à un assujettissement à l'impôt des personnes morales, ne sera pas imposable sur les plus-values latentes et réserves immunisées qui se rattachent aux exercices d'imposition durant lesquels elle était alors assujettie à l'impôt des personnes morales.

93. Réflexion générale. Dans le cadre des travaux parlementaires de la loi organisant le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, le député Laouej posait la question de savoir si ce passage d'un impôt à l'autre « dépendra d'une démarche de l'administration fiscale »²⁴⁷. Cette question est, nous semble-t-il, davantage pertinente dans le cas du passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales. Durant des décennies, l'administration fiscale s'est concentrée sur les « fausses ASBL » (fiscales) afin de vérifier si elles remplissaient effectivement les critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales. L'administration fiscale ne sera-t-elle pas tentée, aujourd'hui et à l'aune du nouvel article 210/1, du CIR 92, de vérifier si un certain nombre d'ASBL assujetties à l'impôt des sociétés (en ce compris celles qui avaient été visées par la chasse aux « fausses ASBL ») ne respecteraient pas finalement les critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales ?

94. Entrée en vigueur. L'article 210/1 du CIR 92 entré en vigueur le 1^{er} mai 2019²⁴⁸. Cela pose un problème pratique puisque l'assujettissement à l'un ou l'autre impôt est déterminé par période imposable.

C. Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés

95. Principes. Le nouvel article 184quinquies du CIR 92²⁴⁹ confère à chaque élément d'actif et de passif un traitement fiscal déterminé à l'occasion du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés. Les explications fournies par la circulaire AGFisc n° 10/2016²⁵⁰ pour les intercommunales sont également applicables en l'espèce en raison de l'identité des dispositions légales.

96. Capital libéré. L'article 184quinquies, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92 précise que « [...] la partie du capital, des primes d'émission, des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires ou des autres apports en espèces ou en nature, qui a antérieurement réellement été libérée et qui n'a fait l'objet d'aucun remboursement

²⁴⁷ Rapport, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3368/002, pp. 4-5.

²⁴⁸ Art. 119 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²⁴⁹ Art. 2 de la loi du 17 mars 2019 organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, *M.B.*, 3 avril 2019.

²⁵⁰ Circulaire AGFisc n° 10/2016 (Ci.700.544) du 4 avril 2016, n°s 32 et s.

ou réduction au cours des exercices comptables clôturés avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés, est considérée comme du capital libéré au sens de l'article 184 aux conditions prévues par les alinéas 1^{er} à 3 dudit article ».

Le texte a été adapté en tenant compte de la nouvelle notion de « capital libéré » pour les ASBL, AISBL et fondations, telle que reprise à l'article 184, alinéa 3, du CIR 92²⁵¹ (voy. n° 88).

97. Réserves et provisions pour risques et charges. L'article 184quinquies, alinéa 1^{er}, 2°, du CIR 92 stipule que « les bénéficiaires antérieurement réservés, incorporés ou non au capital, et les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisés par la personne morale dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés sont considérés comme des réserves déjà taxées. »

Ces réserves ont déjà connu leur régime fiscal propre sous le régime de l'impôt des personnes morales. Sont visées les différentes réserves comptabilisées dans les capitaux propres qui auraient été considérés comme des réserves taxées si l'ASBL, l'AISBL ou la fondation avait toujours été assujettie à l'impôt des sociétés²⁵².

Il en est de même pour les provisions pour risques et charges qui avaient été comptabilisées sous le régime de l'impôt des personnes morales.

À cet égard, l'article 184quinquies, alinéa 1^{er}, 4°, du CIR 92 précise que « les frais qui sont réellement supportés par la personne morale au cours d'un exercice d'imposition qui prend cours à partir du premier jour de l'exercice d'imposition pour lequel la personne morale 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 la personne morale 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. »

Concrètement, la charge sera déductible (pour autant que les conditions de l'article 49 du CIR 92 soient remplies), tandis que la reprise de la provision antérieurement constituée (créant un produit comptable) est neutralisée par la mise à zéro de la réserve taxée sous-jacente. Le résultat fiscal sera égal à la charge supportée²⁵³.

98. Plus-values de réévaluation et subsides en capital. L'article 184quinquies, alinéa 1^{er}, 3°, du CIR 92 précise que « les plus-values de réévaluation et les subsides

²⁵¹ Tel que modifié par l'article 23 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

²⁵² Circulaire AGFisc n° 10/2016 (Ci.700.544) du 4 avril 2016, nos 37-38.

²⁵³ *Ibid.*, n° 42.

en capital comptabilisés par la personne morale dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel la personne morale 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. »

Selon l'administration fiscale, les plus-values de réévaluation seront reprises en résultat au prorata des amortissements de l'actif concerné. Cette reprise en résultat est compensée par la charge relative à l'amortissement de la plus-value de réévaluation sur l'actif concerné. Le fait de constituer ou non une plus-value de réévaluation au cours de la période pour laquelle l'impôt des personnes morales était d'application, n'aura pas d'impact consécutivement sur le résultat fiscal²⁵⁴.

Le traitement des subsides en capital suit d'ailleurs le même raisonnement²⁵⁵.

Dans le cadre des lois-programmes organisant l'assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés, le Conseil d'État a relevé ce qui suit : « La question se pose toutefois de savoir pourquoi cette logique [le fait de considérer les réserves antérieurement constituées et les provisions pour risques et charges comme des réserves taxées] n'est pas appliquée à d'autres parties de cet article [comme par exemple les plus-values de réévaluation et les subsides en capital] et pourquoi on n'applique pas de manière plus générale le principe selon lequel l'actif constitué pendant la période où la personne morale concernée était assujettie à l'impôt des personnes morales n'est pas imposable lors du passage à l'impôt des sociétés et pas non plus par la suite. »²⁵⁶

Cette préoccupation a trouvé écho dans le nouvel article 210/1, alinéa 2, du CIR 92 (organisant le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales) qui a été rédigé de manière telle à éviter de reprendre dans la base imposable de liquidation la partie des plus-values latentes et des réserves immunisées (comme les subsides en capital) qui se rapportent aux périodes imposables durant lesquelles la personne morale concernée était assujettie à l'impôt des personnes morales (voy. n° 92).

Cette précaution fait totalement défaut dans l'article 184quinquies du CIR 92. Il y a un effet « boomerang » en créant une latence fiscale sur les plus-values latentes (exprimées ou non) nées et les subsides en capital perçus sous le régime de l'impôt des personnes morales.

99. Pertes définitives sur des actifs pour lesquels une réduction de valeur a été comptabilisée sous le régime de l'impôt des personnes morales. L'article 184quinquies, alinéa 1^{er}, 5°, du CIR 92 stipule que « les pertes définitives sur des actifs, qui sont réalisées par la personne morale au sens de l'article 49 au cours d'un exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés et

²⁵⁴ *Ibid.*, n° 43.

²⁵⁵ *Ibid.*, n° 44.

²⁵⁶ *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-1125/005, pp. 54 et 55.

qui ont fait l'objet d'une réduction de valeur comptabilisée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel la personne morale 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. » L'article 184quinquies, alinéa 2, du CIR 92 précise en outre que « [t]oute reprise d'une réduction de valeur visée à l'alinéa 1^{er} 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. »

Le résultat fiscal résultant de la perte sur un actif correspondra donc au montant total de la moins-value comme si la personne morale concernée n'avait pas comptabilisé de réduction de valeur sous le régime de l'impôt des personnes morales²⁵⁷.

100. Amortissements, plus-values ou moins-values sur des actifs qui ont été acquis sous le régime de l'impôt des personnes morales. L'article 184quinquies, alinéa 1^{er}, 6^o, du CIR 92 précise que « les amortissements, moins-values ou plus-values à prendre en considération dans le chef de la personne morale sur ses actifs sont déterminés comme si la personne morale avait toujours été assujettie à l'impôt des sociétés. »

À titre d'exemple, une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales dispose d'un actif immobilier qu'elle amortit comptablement. Ces amortissements n'ont jamais constitué une charge fiscale déductible à l'impôt des personnes morales. Si cette ASBL est, à compter de l'exercice d'imposition 2020, assujettie à l'impôt des sociétés, elle subira par contre l'impôt sur les amortissements déjà actés en cas de cession de cet actif immobilier puisque la plus-value (fiscale) sera déterminée en tenant compte desdits amortissements.

À nouveau, l'article 184quinquies du CIR 92 crée un effet « boomerang fiscal ».

101. Pertes subies antérieurement. L'article 184quinquies, alinéa 1^{er}, 7^o, du CIR 92 précise que « les pertes subies antérieurement par la personne morale 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 la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés ne peuvent pas être prises en compte pour déterminer la base imposable des exercices d'imposition pour lesquels la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés. »

Les pertes subies pendant les périodes imposables pour lesquelles la personne morale était assujettie à l'impôt des personnes morales ne constituent pas des pertes fiscales déductibles sous le régime de l'impôt des sociétés²⁵⁸.

102. Sous-estimations d'éléments de l'actif ou surestimations d'éléments du passif. L'article 184quinquies, alinéa 3, du CIR 92 précise que « [l]orsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable pour laquelle la personne morale est assujettie

²⁵⁷ Circulaire AGFisc n° 10/2016 (Ci.700.544) du 4 avril 2016, nos 45-47.

²⁵⁸ *Ibid.*, n° 49.

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 1^{er}, 4^o, celles-ci ne sont pas, par dérogation à l'article 361, considérées comme des bénéfices de cette période imposable, à condition que la personne morale 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. »

En d'autres termes, ces réserves occultes ne sont imposables à l'impôt des sociétés que dans la mesure où elles apparaissent durant les périodes imposables pour lesquelles la personne morale concernée est assujettie à l'impôt des sociétés.

À titre d'exemple, une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales dispose d'un actif immobilier qu'elle amortit comptablement selon une méthode d'amortissement non admise fiscalement (par exemple : amortissements linéaires sur 15 ans). Elle est assujettie à l'impôt des sociétés à compter de l'exercice d'imposition 2020. Seuls les excédents d'amortissements comptabilisés à partir de cet exercice d'imposition peuvent être repris parmi les réserves taxées.

Le législateur a veillé, dans le cas des sous-estimations d'actif et de surestimations de passif, à éviter l'effet « boomerang ».

102bis. Entrée en vigueur. L'article 184quinquies du CIR 92 est applicable à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2019²⁵⁹.

III. Les transformations organisées par le Code des sociétés et des associations et leurs aspects fiscaux

103. Plan. La présente contribution se limitera à étudier les conséquences fiscales des transformations (ou conversions) qui, dans une perspective nationale, ont trait au « secteur non-marchand ».

Les opérations suivantes seront dès lors examinées : la « conversion » d'une société en SC agréée comme ES ou SCES agréée (A), la « conversion » d'une SC agréée comme ES ou SCES agréée en société (B), la transformation des associations (C), la transformation de fondations (D), la transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée (E) et la transformation d'une société en ASBL ou AISBL (F). Nous évoquerons également la question de la conversion des sociétés à finalité sociale dans le cadre du droit transitoire de la loi du 23 mars 2019 introduisant le CSA et portant des dispositions diverses²⁶⁰ (G).

²⁵⁹ Art. 4 de la loi du 17 mars 2019 organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, M.B., 3 avril 2019.

²⁶⁰ M.B., 4 avril 2019.

104. Observation préliminaire. Dans le cadre de la présente contribution, nous partirons de l'hypothèse qu'une société « ordinaire » est nécessairement assujettie à l'impôt des sociétés, bien qu'une telle affirmation puisse être nuancée²⁶¹.

A. La « conversion » d'une société en SC agréée comme ES ou en SCES agréée

1. Rétroactes

105. Principe général. Sous l'empire du Code des sociétés, la procédure de « conversion » d'une société en société à finalité sociale n'était pas expressément organisée. La question se posait de savoir si cette conversion s'opérait par voie de modifications statutaires ou par voie de transformation (voy. nos 74 à 76).

Sur le fonds, les statuts de la société à finalité sociale devaient reprendre les critères prévus à l'article 661 du C. soc.

106. Traitement fiscal de la conversion. La conversion d'une société en société à finalité sociale n'entraînait aucune imposition à l'impôt sur les revenus, indépendamment de l'impôt auquel la société à finalité sociale était assujettie (voy. nos 74 à 76).

2. Conséquences de la réforme

107. Droit des sociétés et des associations. Le livre 8 du CSA est consacré aux différentes formes d'agrément.

108. SC agréée comme ES. L'article 8:5 du CSA organise l'agrément des sociétés coopératives comme entreprise sociale lorsque le « but principal ne consiste pas à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés » (art. 8:5, § 1^{er}, alinéa 4, CSA) et lorsque les statuts prévoient les conditions suivantes (art. 8:5, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CSA) :

« 1° elle a pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact social positif pour l'homme, l'environnement ou la société ;

2° tout avantage patrimonial qu'elle distribue à ses actionnaires, sous quelque forme que ce soit, ne peut, à peine de nullité, excéder le taux d'intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, de l'Entrepreneuriat social et de l'entreprise Agricole, appliqué au montant réellement versé par les actionnaires sur les actions ;

3° lors de la liquidation, il est donné au patrimoine subsistant après apurement du passif et remboursement de l'apport versé par les actionnaires et non encore

²⁶¹ Voy. notamment X. GÉRARD et R. HENDRICÉ, « L'impôt des personnes morales applicable aux sociétés ? », *R.G.F.*, 2006, liv. 2, pp. 21-28.

remboursé, à peine de nullité, une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée. »

109. SCES agréée. Conformément à l'article 8:5, § 2, du CSA, la SCES agréée est, à la fois, une société coopérative qui est agréée par le ministre de l'Économie et qui devient membre de l'assemblée générale du Conseil national de la coopération, conformément à l'article 8:4 du CSA et, également, une société coopérative qui est agréée comme entreprise sociale au sens de l'article 8:5, § 1^{er}, du CSA (voy. n° 108).

110. Modalités de l'agrément comme entreprise sociale : modification des statuts. Une modification des statuts paraît suffisante en vue de l'agrément d'une société coopérative comme SC agréée comme ES ou comme SCES agréée. L'architecture du CSA semble appuyer cette approche : il existe un livre spécifique pour l'agrément tandis que le livre 14 relatif aux transformations n'envisage pas la question de l'agrément comme une transformation.

111. Impôts sur les revenus. Les conséquences fiscales de la conversion d'une société en SC agréée comme ES ou SCES agréée dépend du régime fiscal de cette dernière.

112. La SC agréée comme ES ou SCES agréée est assujettie à l'impôt des sociétés. La position du SDA est toujours d'actualité²⁶² (voy. n° 74). Il n'y a pas de modification de forme légale et, par conséquent, cette opération n'est pas visée par l'article 210, § 1^{er}, 3°, du CIR 92. La conversion d'une société en SC agréée comme ES ou SCES agréée ne constitue pas un évènement imposable.

113. La SC agréée comme ES ou SCES agréée est assujettie à l'impôt des personnes morales. À nouveau, la conversion de la société en SC agréée comme ES ou SCES agréée n'est pas visée par l'article 210, § 1^{er}, 3°, du CIR 92.

Par contre, en raison du passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales, il y a liquidation fiscale au sens de l'article 210/1 du CIR 92 (voy. n°s 83 et s.).

114. Droits d'enregistrement. En l'absence de modification de forme légale, il n'y a aucun fait générateur en droits d'enregistrement.

115. Taxe sur la valeur ajoutée. En l'absence de modification de forme légale, il n'y a aucune opération imposable.

B. La « conversion » d'une SC agréée comme ES ou d'une SCES agréée en société

1. Rétroactes

116. Principe général. Sous l'empire du Code des sociétés, la conversion d'une société à finalité sociale en société « ordinaire » était strictement réglementée.

²⁶² Décision anticipée n° 2017.033 du 21 février 2017.

L'article 663, alinéa 1^{er}, du C. soc. précise en effet que « [s]i une société ne respecte plus les dispositions visées à l'article 661, les réserves existantes ne peuvent, sous quelque forme que ce soit, faire l'objet d'une distribution. L'acte de modification des statuts doit déterminer leur affectation en se rapprochant le plus possible du but social qu'avait la société ; il doit être procédé à cette affectation sans délai. »

La procédure de « conversion » d'une société à finalité sociale en société « ordinaire » n'était pas expressément organisée²⁶³. À nouveau, la question se posait de savoir si cette conversion s'opérait par voie de modifications statutaires ou par voie de transformation (voy. n^{os} 74 à 76).

117. Traitement fiscal de la conversion elle-même. Si la société à finalité sociale était assujettie à l'impôt des personnes morales et, qu'à l'occasion de sa conversion, elle est (logiquement) assujettie à l'impôt des sociétés, le traitement des fonds propres de la société devrait suivre la thèse de « neutralité fiscale » soutenue par le ministre des Finances en cas de passage d'une ASBL de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés (voy. n^o 80).

Si la société à finalité sociale était déjà assujettie à l'impôt des sociétés, sa conversion en une société « ordinaire » n'entraînerait, en tant que telle, aucune imposition à l'impôt sur les revenus²⁶⁴.

Néanmoins, l'affectation des réserves à une personne morale dont le but social se rapproche le plus de celui qu'avait la société à finalité sociale est une obligation consacrée par l'article 663, alinéa 1^{er}, du C. soc. Cela appelle à deux questions épineuses : (i) le traitement fiscal de l'attribution desdites réserves et (ii) l'éventuelle exigibilité du précompte mobilier.

118. Traitement fiscal de l'attribution des réserves sous le régime de l'impôt des sociétés. L'attribution des réserves taxées engendre, dans le chef de la société à l'occasion de sa conversion, une diminution des réserves taxées et, par conséquent, une diminution à due concurrence de la base imposable²⁶⁵.

L'article 185 du CIR 92 rappelle qu'une société assujettie à l'impôt des sociétés est imposable sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués.

Or, cette attribution ne pourrait pas qualifier de dividende au sens de l'article 18 du CIR 92 ; singulièrement, cette attribution ne constitue pas un avantage attribué aux titres émis par la société, à quelque titre que ce soit et sous quelque forme que ce soit (art. 18, al. 1^{er}, 1^o, CIR 92)²⁶⁶.

²⁶³ Sauf si, à l'occasion de cette conversion, la société à finalité sociale se transformait en une autre forme juridique. Dans cette hypothèse, il y a lieu de recourir à la procédure de transformation prévue par les articles 774 et suivants du C. soc.

²⁶⁴ Décision anticipée n^o 2017.033 du 21 février 2017.

²⁶⁵ Si les fonds propres de la société à finalité sociale comprennent des réserves exonérées, celles-ci sont susceptibles de subir l'impôt des sociétés si leur exonération est soumise à la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du CIR 92.

²⁶⁶ Sauf dans l'hypothèse où la personne morale bénéficiaire des réserves de la société à finalité sociale ainsi convertie en société « ordinaire », est un actionnaire de ladite société.

La question se pose alors de savoir si cette attribution des réserves pourrait être considérée comme une libéralité non déductible en application de l'article 49 du CIR 92²⁶⁷. Eu égard à la particularité des personnes morales dépourvues de but de lucre qui sont assujetties à l'impôt des sociétés, le commentaire administratif reconnaît « qu'il y a lieu de considérer qu'en principe, tous leurs frais ont un caractère professionnel, non seulement ceux qui se rapportent aux opérations de caractère lucratif, mais également ceux qui se rapportent aux opérations non lucratives, malgré que ces derniers frais ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 49 du CIR 92 »²⁶⁸. Il est néanmoins requis « qu'il s'agisse de frais qui rentrent dans le cadre de l'activité sociale de l'association (et) qu'ils soient justifiés de manière satisfaisante, c.-à-d. que leur destination exacte puisse être fournie au moyen de pièces justificatives [...] »²⁶⁹.

Le SDA a d'ailleurs consacré cette « tolérance » administrative pour les sociétés à finalité sociale, à condition qu'un lien existe avec l'objet social et la finalité sociale de la société²⁷⁰. *A fortiori*, lorsque l'attribution des réserves découle d'une obligation légale eu égard à la finalité sociale de la société, l'approche consacrée par le SDA devrait trouver à s'appliquer.

119. Exigibilité du précompte mobilier lors de l'attribution des réserves. L'attribution des réserves exigée par l'article 663 du C. soc. ne qualifie pas de dividende au sens de l'article 18 du CIR 92 (voy. n° 118). De même, la législation fiscale ne prévoit pas qu'une telle opération qualifie de liquidation fiscale de sorte qu'un dividende serait distribué.

Dans ces circonstances, une telle opération ne constituerait pas un fait imposable entraînant l'exigibilité du précompte mobilier²⁷¹.

2. Conséquences de la réforme

120. Modalités du renoncement à l'agrément comme entreprise sociale. Cette éventualité n'est pas expressément prévue dans le CSA. Des éléments de réponse se trouveront peut-être dans l'arrêté royal qui fixera les conditions de l'agrément comme entreprise sociale, en exécution de l'article 8:5, § 1^{er}, alinéa 2, du CSA.

Sous cette réserve, une modification des statuts devrait également suffire aux fins de renoncer à cet agrément (voy. n° 110).

²⁶⁷ On pourrait également considérer que l'attribution des réserves constitue un avantage anormal ou bénévole octroyé en vertu de l'article 26 du CIR 92. Sur cet aspect, voy. X. GÉRARD, « Quelques aspects fiscaux relatifs à la restructuration du secteur non-marchand », *op. cit.*, pp. 302 et s, n^{os} 32 et s.

²⁶⁸ Com. I.R., n° 183/41.

²⁶⁹ Com. I.R., n° 183/42.

²⁷⁰ Décisions anticipées n° 900.036 du 7 avril 2009, n° 2013.320 et n° 2013.399 du 11 février 2014, n° 2017.981 du 30 janvier 2018.

²⁷¹ Voy. note subpaginale n° 266. Dans cette hypothèse, il y aurait attribution d'un dividende passible de précompte mobilier.

121. Suppression de l'exigence d'affectation des réserves. Il est surprenant de constater que le CSA n'a pas repris de mesure équivalente à l'article 663 du C. soc. (voy. n° 116). Nous nous demandons s'il s'agit d'un oubli du législateur.

Si une société (coopérative) décide d'abandonner son agrément prévu à l'article 8:5, § 1^{er} ou § 2, du CSA, elle peut par conséquent conserver l'intégralité de ses fonds propres.

Aucune sanction particulière n'est d'ailleurs prévue, sauf celle de la dissolution judiciaire dans le cas où une société se présente comme une société coopérative agréée comme entreprise sociale alors qu'elle ne l'est pas (art. 8:7 CSA).

122. Impôts sur les revenus. Les conséquences fiscales de la conversion d'une SC agréée comme ES ou SCES agréée en société « ordinaire » dépendent du régime fiscal de la première.

123. La SC agréée comme ES ou SCES agréée est assujettie à l'impôt des sociétés. La position du SDA est toujours d'actualité²⁷² (voy. n° 74). Il n'y a pas de modification de forme légale et, par conséquent, cette opération n'est pas visée par l'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92. La conversion d'une SC agréée comme ES ou SCES agréée en société « ordinaire » ne constitue pas un événement imposable²⁷³.

124. La SC agréée comme ES ou SCES agréée est assujettie à l'impôt des personnes morales. À nouveau, la conversion de la SC agréée comme ES ou SCES agréée en société « ordinaire » n'est pas visée par l'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92²⁷⁴.

Par contre, en raison du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, il y a lieu d'appliquer les dispositions de l'article 184quinquies du CIR 92 (voy. nos 95 et s.).

125. Droits d'enregistrement. En l'absence de modification de forme légale, il n'y a aucun fait générateur en droits d'enregistrement.

126. Taxe sur la valeur ajoutée. En l'absence de modification de forme légale, il n'y a aucune opération imposable.

C. La transformation des associations

127. Introduction. Le titre 4 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une ASBL en AISBL ou d'une AISBL en ASBL

L'article 14:46, alinéa 2, du CSA précise que « [c]ette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l'association qui subsiste sous une autre forme. »

²⁷² Décision anticipée n° 2017.033 du 21 février 2017.

²⁷³ Sauf si, à l'occasion de cette conversion, la SC agréée comme ES ou la SCES agréée se transformait en une autre forme légale. Dans cette hypothèse, il y a lieu de recourir à la procédure de transformation prévue par le livre 14 du CSA. La neutralité fiscale est néanmoins garantie par l'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92.

²⁷⁴ Voy. note subpaginale n° 273.

128. Constat. Le Code des sociétés et associations organise la transformation des associations (voy. nos 127 et s.), d'une part, et la transformation des fondations (voy. nos 134 et s.), d'autre part. Il semble dès lors impossible pour une association de se transformer en fondation, ou inversement²⁷⁵.

129. Impôts sur les revenus – Transformation sous le régime de l'impôt des personnes morales. L'impôt des personnes morales est un impôt cédulaire qui frappe uniquement certains revenus déterminés qui sont énumérés aux articles 221 à 223 du CIR 92 (voy. nos 60 et s.). Une transformation n'est donc pas susceptible d'engendrer de cotisations à l'impôt des personnes morales.

130. Impôts sur les revenus – Transformation sous le régime de l'impôt des sociétés. L'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92²⁷⁶ précise que la liquidation fiscale organisée par les articles 208 et 209 du CIR 92 est également applicable « en cas d'adoption d'une autre forme juridique, sauf dans les cas visés aux articles 14:2 à 14:14 [transformation nationale de sociétés], 15:32 à 15:33 [transformation d'une société européenne en société anonyme] et 16:10 à 16:11 [transformation d'une société coopérative en société coopérative européenne] du Code des sociétés et des associations et dans les autres cas d'adoption d'une autre forme juridique pour autant que celle-ci se réalise sans rupture de la personnalité juridique et en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation. »

Il est surprenant de constater que le nouvel article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92 ne vise pas expressément l'intégralité des transformations organisées par le CSA, et renvoie de manière générale à la règle de la continuité de la personnalité juridique en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation.

Pourtant, l'exposé des motifs envisage de « tenir compte des évolutions en la matière » et précise que l'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92 « est adapté pour viser aussi la transformation d'une société de droit étranger (avec siège réel en Belgique) en une autre société de droit étranger (avec siège réel en Belgique), d'une société de droit belge en une société de droit étranger, d'une société en une asbl (cette dernière transformation étant rendue possible par le projet de loi introduisant le CSA), etc. Reprenant *mutatis mutandis* les deux conditions qui figuraient déjà dans le CIR 92 (voir article 210, § 1^{er}, 3^o, CIR 92, actuel, *a contrario*, et article 214, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92, actuel) le texte prévoit que la transformation échappe à la taxation, et jouit donc de la neutralité fiscale, pour autant qu'elle se réalise sans rupture de

²⁷⁵ À l'instar de ce que prévoyait l'article 774 du C. soc., l'article 14:1, § 1^{er}, alinéa 2, du CSA pose la règle générale suivante : « Les dispositions du présent titre sont également applicables à la transformation de personnes morales autre que des sociétés dans l'un des formes légales de sociétés énumérées à l'article 1:5, § 2, dans la mesure où les lois particulières relatives à ces personnes morales le prévoient et dans le respect des dispositions spéciales de ces mêmes lois particulières. »

²⁷⁶ Tel que modifié par l'article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

la personnalité juridique et en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation. »²⁷⁷

En outre, l'article 214, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92²⁷⁸ précise que « [l']article 212 est applicable à la société qui a adopté une autre forme juridique en exemption d'impôt par application de l'article 210, § 1^{er}, 3^o ». L'article 212 du CIR 92 organise un régime de neutralité fiscale au moyen d'un report de taxation. Ainsi, les amortissements, déductions fiscales, moins-values ou plus-values sur les éléments « apportés » dans la nouvelle forme légale à l'occasion de la transformation, de même que le capital libéré, sont déterminés comme si la transformation n'avait pas eu lieu. Ce principe de neutralité s'applique également sur le traitement des réserves taxées ou exonérées apportées²⁷⁹.

131. Impôts sur les revenus – Modification du régime fiscal à l'occasion de la transformation. Si, à l'occasion d'une telle transformation, l'association passe de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales, la liquidation fiscale organisée par l'article 210/1 du CIR 92 trouvera à s'appliquer²⁸⁰ (voy. n^{os} 83 et s.). Inversement, si, à cette occasion, l'association passe de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, ce passage d'un impôt à l'autre s'opèrera selon les modalités prévues à l'article 184quinquies du CIR 92 (voy. n^{os} 95 et s.).

132. Droits d'enregistrement. L'article 121, 1^o, du Code des droits d'enregistrement (fédéral)²⁸¹ précise que « [p]ar dérogation aux articles 115, 115bis, 118 et 120, sont exemptés du droit proportionnel [...] la transformation d'une société possédant la personnalité juridique en une société dotée d'une espèce différente et la transformation d'une association sans but lucratif en une entreprise sociale. Cette disposition est applicable même lorsque la transformation est réalisée par voie de liquidation suivie de constitution de société nouvelle, pour autant que cette reconstitution soit prévue dans l'acte de mise en liquidation et soit réalisée dans les quinze jours de cet acte. » Le législateur n'a pas étendu le champ d'application aux nouvelles transformations prévues par le CSA. Toutefois, il n'y a pas lieu de craindre l'exigibilité de droits d'enregistrement puisque la forme légale, tant avant qu'après la transformation, est dotée de la personnalité juridique et que la transformation s'opère dans la continuité de la personnalité juridique²⁸².

²⁷⁷ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36.

²⁷⁸ Tel que modifié par l'article 46 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²⁷⁹ *Com. I.R.*, n° 211/135.

²⁸⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36 : « Si la transformation s'accompagne [...] du passage de l'Isoc à l'impôt des personnes morales (IPM), les articles 209 et 210 s'appliqueront néanmoins [...] (art. 210/1 nouveau) [...] »

²⁸¹ Tel que modifié par l'article 92 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²⁸² F. WERDEFROY, *Droits d'enregistrement*, t. II, Waterloo, Kluwer, 2007, n° 1033 et s.

133. Taxe sur la valeur ajoutée. Une transformation ne pose en principe aucun problème dans la mesure où ladite transformation est caractérisée par une continuité de la personnalité juridique. Il n'y a donc aucune opération imposable.

D. La transformation des fondations

134. Introduction. Le titre 5 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une fondation privée en fondation d'utilité publique²⁸³.

L'article 14:67, § 1^{er}, *in fine*, du CSA précise que « [c]ette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de la fondation. »

135. Constat. Outre l'impossibilité pour une association de se transformer en fondation et inversement (voy. n° 128), le titre 5 du livre 14 du CSA ne permet pas non plus à une fondation d'utilité publique de se transformer en fondation privée.

136. Conséquences fiscales. L'analyse relative à la transformation d'associations s'applique *mutatis mutandis* à la transformation de fondations (voy. nos 129 et s.).

E. La transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée

1. Rétroactes

137. Considérations générales. La législation prévoyait déjà un régime spécifique pour la transformation d'une ASBL en société à finalité sociale.

Les articles 26*bis* à 26*septies* de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, ainsi que les articles 668 et 669 du C. soc., organisent les modalités de transformation d'une ASBL en une société à finalité sociale²⁸⁴.

L'article 26*bis* de la loi du 27 juin 1921 précise que « [l]'association peut se transformer en une des formes de sociétés énumérées à l'article 2 [du Code des sociétés], pour autant qu'il s'agisse d'une société à finalité sociale conformément à l'article [661 du même Code] ». Cette disposition précise également que « [c]ette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l'association qui subsiste sous sa nouvelle forme. »

²⁸³ Cette possibilité était déjà prévue à l'article 44 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

²⁸⁴ Ces dispositions avaient été introduites par la loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1995, M.B., 17 juin 1995, p. 17492 ; *erratum*, M.B., 8 août 1995, p. 22903.

L'article 668, § 1^{er}, du C. soc. stipule que lorsqu'une ASBL s'est transformée en société à finalité sociale, « le montant de l'actif net visé à l'article 26sexies, § 1^{er}, [...] doit être identifié dans les comptes annuels de la société. »

L'actif net de l'ASBL ainsi transmis à la société à finalité sociale « doit entrer dans la composition du capital social de la société ou être versé à un compte de réserve indisponible. » (art. 26sexies, § 1^{er}, de la loi du 27 juin 1921) ; il « ne peut faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement aux associés ou d'une distribution. » (art. 26sexies, § 2, de la loi du 27 juin 1921 ; art. 668, § 2, al. 1^{er}, C. soc.). « Après le règlement de tous les créanciers sociaux en cas de cession, le liquidateur ou [...] le curateur donne à ce montant une affectation qui se rapproche autant que possible du but assigné à la société conformément à l'article 661, 2^o » (art. 668, § 2, al. 2, C. soc.).

Cet actif net est établi sur base d'un état résumant la situation active et passive de l'ASBL (art. 26ter, al. 2, de la loi du 27 juin 1921).

Il était en effet indispensable d'éviter que l'actif net d'une ASBL, constituée en partie de dons ou de subsides, qui bénéficie d'une fiscalité (*a priori*) avantageuse à l'impôt des personnes morales (voy. n^o 68), puisse un jour être distribué aux associés lorsqu'ils poursuivent un but de lucre (limité). C'est d'ailleurs la raison pour laquelle l'actif net entrant dans la composition du capital social doit être considéré comme du capital non remboursable²⁸⁵.

138. Analyse sous l'angle des impôts sur les revenus. Les conséquences fiscales d'une telle transformation étaient différentes selon que l'ASBL et la société à finalité sociale étaient assujetties à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés.

139. Impôts sur les revenus – L'ASBL et la société à finalité sociale sont assujetties à l'impôt des personnes morales. Eu égard aux revenus énumérés aux articles 221 à 223 du CIR 92 (voy. nos 60 et s.), une telle transformation n'était pas susceptible d'engendrer des revenus imposables.

140. Impôts sur les revenus – L'ASBL est assujettie à l'impôt des personnes morales et la société à finalité sociale est assujettie à l'impôt des sociétés. L'article 184ter, § 1^{er}, du CIR 92²⁸⁶ prévoyait que « [s]ans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er}, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé à l'article 26sexies de la loi du 27 juin 1921 [...] qui compose le capital social d'une société à finalité sociale ou qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital social et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies. »

²⁸⁵ M. COIPEL, « Les sociétés à finalité sociale », *Pratique notariale et réforme du droit des sociétés*, coll. Patrimoine, vol. XX, Louvain-la-Neuve/Bruxelles, Académia/Bruylant, 1996, pp. 43-45.

²⁸⁶ Tel qu'introduit par la loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales diverses et autres, M.B., 15 janvier 1999, p. 1157.

L'objectif du législateur était d'« empêcher qu'une simple modification [...] de la forme juridique de l'a.s.b.l. ne soit suivie quelques mois ou quelques années plus tard du remboursement aux actionnaires (membres de l'ancienne a.s.b.l. ou membres du conseil d'administration) de la totalité des avoirs de l'a.s.b.l. »²⁸⁷.

Cette préoccupation peut paraître curieuse puisque l'article 668, § 2, alinéa 3, du C. soc., renvoyant à l'article 663 du même Code, prévoyait expressément que les réserves existantes ne peuvent faire l'objet d'une distribution sous quelque forme que ce soit. L'article 669 du C. soc. prévoyait des sanctions si cette interdiction devait être bafouée.

En application de l'article 184ter, § 1^{er}, du CIR 92, l'actif net de l'ASBL est considéré comme une réserve exonérée sous réserve de la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du CIR 92 ; il constitue dès lors d'une latence fiscale dans le chef de la société à finalité sociale.

140bis. Impôts sur les revenus – L'ASBL et la société à finalité sociale sont assujetties à l'impôt des sociétés. Une telle transformation bénéficie du régime de neutralité fiscale organisé par l'article 210, § 1^{er}, 3^o, CIR 92.

En effet, la transformation d'une ASBL en société à finalité sociale est expressément organisée par le Code des sociétés et par la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes. Or, l'article 774 du C. soc. stipule que les dispositions du livre XII relatif à la transformation des sociétés « sont également applicables à la transformation de personnes morales autre que des sociétés dans l'une des formes de sociétés commerciales énumérées à l'article 2, § 2, du présent code, dans la mesure où les lois particulières relatives à ces personnes morales le prévoient et dans le respect des dispositions spéciales de ces mêmes lois particulières. »

Par ailleurs, le législateur a confirmé que l'article 184ter, § 1^{er}, du CIR 92 ne trouve pas à s'appliquer lorsque l'ASBL et la société à finalité sociale sont assujetties à l'impôt des sociétés²⁸⁸.

L'on retrouve cette intention du législateur dans le terme préliminaire du texte de l'article 184ter, § 1^{er}, du CIR 92, qui débute en disposant : « Sans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er} ». Cette dernière disposition permet de maintenir les valeurs fiscales des éléments de l'actif et du passif à l'occasion de la transformation et d'éviter par conséquent toute imposition, pour autant qu'il y ait une continuité juridique et comptable. Dans ce cas, les dispositions de l'article 212 du CIR 92 sont applicables et établissent un régime de report de taxation dans le chef de la société issue de la transformation.

²⁸⁷ Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 50-1608/8, p. 44.

²⁸⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 50-1608/1, p. 12.

2. Conséquences de la réforme

141. Introduction. Le titre 3 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée.

L'article 14:37, alinéa 2, du CSA précise que « [c]ette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l'ASBL qui subsiste sous la forme d'une société coopérative. »

L'article 14:42 du CSA organise une règle similaire à celle qui était applicable lors de la transformation d'une ASBL en société à finalité sociale (voy. n° 137). Ainsi, « [l]'actif net de l'ASBL, tel qu'il résulte de l'état visé à l'article 14:38 doit être identifié dans les comptes annuels de la société coopérative et versé sur un compte de réserve indisponible, auquel s'applique l'article 8:5, § 1^{er}, 3^o. »

L'attention doit être portée sur le fait que le rapport visé à l'article 14:38 du CSA évalue les actifs et passifs à leur juste valeur. Lors de la constitution de la réserve indisponible, la plus-value latente est, par conséquent, exprimée. L'actif net ainsi réévalué est comptabilisé dans une rubrique « autres réserves indisponibles ». Il y a donc un « *step-up* » comptable. L'article 3:79 de l'arrêté royal du 29 avril 2019²⁸⁹ précise d'ailleurs que cette plus-value exprimée doit être amortie de manière adéquate.

Enfin, l'article 14:43 du CSA précise que « [l]e montant visé à l'article 14:42 ne peut faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement aux actionnaires ou d'une distribution. »²⁹⁰

142. Constat. Le titre 3 du livre 14 du CSA ne permet pas à une fondation ou à une AISBL de se transformer en SC agréée comme ES ou en SCES agréée.

143. Impôts sur les revenus – L'ASBL et la SC agréée comme ES ou la SCES agréée sont assujetties à l'impôt des personnes morales. Eu égard aux revenus énumérés aux articles 221 à 223 du CIR 92 (voy. n° 60), une telle transformation n'est pas susceptible d'engendrer des revenus imposables, même en ce qui concerne les plus-values latentes exprimées sur les actifs et passifs à l'occasion de la transformation²⁹¹.

144. Impôts sur les revenus – L'ASBL est assujettie à l'impôt des personnes morales et la SC agréée comme ES ou la SCES agréée est assujettie à l'impôt

²⁸⁹ Portant exécution du Code des sociétés et des associations, M.B., 30 avril 2019.

²⁹⁰ Cette disposition entre en contradiction avec l'article 9:23, alinéa 3, du CSA qui offre la possibilité de prévoir statutairement que les membres ont un droit de reprise de leur apport. À notre avis, l'article 14:43 du CSA devrait être revu à l'aune de la première disposition et laisser la faculté aux membres (éventuellement devenus actionnaires) de reprendre leur apport, et ce, sans contrarier l'objectif initial du législateur.

²⁹¹ Cette réévaluation comptable peut poser de nombreuses interrogations sous l'angle fiscal. Notamment la suivante : l'article 222, 4^o et 6^o, du CIR 92 détermine, comme revenus imposables, les plus-values réalisées sur des immeubles (respectivement) non bâtis et bâtis, telles que visées (respectivement) aux articles 90, alinéa 1^{er}, 8^o et 10^o. Or, quelle sera la valeur à retenir pour déterminer le montant de la plus-value, la valeur d'acquisition historique ou la valeur « d'apport » à l'occasion de la transformation ?

des sociétés. L'article 184ter, § 1^{er}, du CIR 92²⁹² prévoit que « [s]ans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er}, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé à l'article 14:42 du Code des sociétés et des associations qui compose le capital d'une société agréée comme entreprise sociale conformément à l'article 8:5 du Code des sociétés et des associations qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies. »

En application de l'article 184ter, § 1^{er}, du CIR 92, l'actif net de l'ASBL (réévalué, c'est-à-dire qui intègre les plus-values latentes exprimées) est considéré comme une réserve exonérée sous réserve de la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du CIR 92. Les amortissements actés sur les plus-values latentes exprimées, conformément à l'article 3:79 de l'arrêté royal du 29 avril 2019²⁹³, ne sont en principe pas admissibles fiscalement.

Cet actif net constitue dès lors d'une latence fiscale dans le chef de la SC agréée comme ES ou de la SCES agréée.

145. Impôts sur les revenus – Conflit entre l'article 184ter et l'article 184quinquies du CIR 92. L'article 184quinquies du CIR 92 organise désormais les modalités du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés (voy. nos 95 et s.). Celles-ci sont sensiblement différentes de celles préconisées par l'article 184ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92.

Eu égard aux termes préliminaires de l'article 184quinquies, 1^o, du CIR 92 : « Sous réserve des dispositions de l'article 184ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er} », cette dernière disposition prime en cas de transformation d'une ASBL (assujettie à l'impôt des personnes morales) en SC agréée comme ES ou SCES agréée (assujettie à l'impôt des sociétés)²⁹⁴.

146. Impôts sur les revenus – L'ASBL et SC agréée comme ES ou la SCES agréée sont assujetties à l'impôt des sociétés. Une telle transformation bénéficie du régime de neutralité fiscale organisé par l'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92²⁹⁵.

²⁹² Tel que modifié par l'article 25, 1^o de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²⁹³ Portant exécution du Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 30 avril 2019.

²⁹⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n^o 54-3368/001, p. 6 : « Suite à l'avis n^o 63.599/3 du Conseil d'État, cette disposition est modifiée, de telle sorte que dans le cas spécifique d'une transformation d'une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales en société agréée comme entreprise sociale (ES) assujettie à l'impôt des sociétés, la disposition prévue à l'article 184ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92, reste d'application. Dans ce cas les apports réellement libérés antérieurement ne sont en effet pas pris en compte comme capital libéré, mais bien comme réserve exonérée sous les conditions visées à l'article 190, CIR 92, en parallèle avec les dispositions des articles 14:42 et 14:43 du Code des sociétés et des associations qui stipulent que l'actif net de l'ASBL au moment de la transformation en ES doit être versé à une réserve indisponible et ne peut faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement aux actionnaires ou d'une distribution. »

²⁹⁵ Tel que modifié par l'article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

À nouveau, le nouvel article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92 ne vise pas expressément la transformation étudiée ; il renvoie cependant de manière générale à la règle de la continuité de la personnalité juridique en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation (voy. n° 130).

En outre, l'article 214, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92²⁹⁶ précise désormais que « [l']article 212 est applicable à la société qui a adopté une autre forme juridique en exemption d'impôt par application de l'article 210, § 1^{er}, 3^o ». L'article 212 du CIR 92 organise un régime de neutralité fiscale au moyen d'un report de taxation (voy. n° 130).

Néanmoins, le droit comptable organise un « *step-up* » puisque les plus-values latentes doivent être exprimées et comptabilisées à un compte de réserves indisponibles (voy. n° 141). Sous l'angle fiscal, la quote-part de ce compte de réserves indisponibles qui correspond aux plus-values latentes exprimées, devrait logiquement être assimilée à une plus-value de réévaluation exonérée conformément à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du CIR 92. Les amortissements actés sur cette plus-value de réévaluation ne sont alors pas admissibles fiscalement.

147. Droits d'enregistrement. L'article 121, 1^o, du Code des droits d'enregistrement (fédéral)²⁹⁷ organise explicitement une exemption du droit proportionnel lors de la transformation d'une association sans but lucratif en une entreprise sociale.

148. Taxe sur la valeur ajoutée. Une transformation ne pose en principe aucun problème dans la mesure où ladite transformation est caractérisée par une continuité de la personnalité juridique. Il n'y a donc aucune opération imposable.

F. La transformation d'une société en ASBL ou en AISBL

149. Introduction. Le titre 2 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une société en ASBL ou AISBL.

L'article 14:31, alinéa 2, du CSA précise que « [c]ette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de la société qui subsiste sous la forme d'une ASBL ou AISBL. »

150. Point d'attention – Le sort des actionnaires de la société transformée en ASBL ou AISBL. À l'occasion de la transformation d'une société en ASBL ou en AISBL, les titres émis par la société sont logiquement détruits. Par conséquent, les actionnaires, lorsqu'ils sont soumis à la législation comptable, devraient logiquement acter une moins-value réalisée sur ces titres.

²⁹⁶ Tel que modifié par l'article 46 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²⁹⁷ Tel que modifié par l'article 92 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

En principe, une telle moins-value n'est pas déductible fiscalement (art. 198, § 1^{er}, 7^o, du CIR 92). Une exception est prévue à l'occasion du partage total de l'avoir social de la société : la moins-value est déductible jusqu'à concurrence de la perte du capital libéré représenté par ces titres. Toutefois, en l'absence de partage de l'avoir social par l'effet de la transformation, le bénéfice de cette exception à la non-déductibilité fiscale semble compromis.

Il pourrait être opportun de profiter de la faculté offerte par l'article 9:23, alinéa 3, du CSA en prévoyant dans les statuts de l'ASBL que les membres (anciennement actionnaires) ont un droit de reprise de leur apport effectués par le passé à la société. Il convient également de s'interroger sur la possibilité d'inscrire ce droit de reprise en tant que créance à long terme à l'actif du bilan des actionnaires (devenus membres) ; cela permettrait aux fondateurs de la société d'éviter que sa transformation en ASBL ou AISBL (qui cristallise un projet désintéressé) ne pénalise leur propre compte de résultats.

151. Impôts sur les revenus – Transformation sous le régime de l'impôt des sociétés. Cette transformation bénéficie du régime de neutralité fiscale organisé par l'article 210, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92²⁹⁸. À nouveau, la transformation d'une société en une ASBL ou AISBL n'est pas expressément visée par cette disposition ; celle-ci renvoie cependant de manière générale à la règle de la continuité de la personnalité juridique en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation (voy. n° 130).

Le régime de neutralité fiscale est garanti au moyen du report de taxation (art. 214, § 1^{er}, al. 1^{er} *juncto* 212, CIR 92).

152. Impôts sur les revenus – Modification du régime fiscal à l'occasion de la transformation. Si, à l'occasion d'une telle transformation, il y a passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales, il y a liquidation fiscale au sens de l'article 210/1 du CIR 92 (voy. nos 83 et s.).

153. Droits d'enregistrement. Le législateur n'a pas étendu le champ d'application de l'article 121, 1^o du Code des droits d'enregistrement (fédéral)²⁹⁹, prévoyant l'exonération du droit proportionnel, à la transformation d'une société en ASBL ou AISBL. Toutefois, il n'y a pas lieu de craindre l'exigibilité de droits d'enregistrement puisque la forme légale, tant avant qu'après la transformation, est dotée de la personnalité juridique et que la transformation s'opère dans la continuité de la personnalité juridique (voy. n° 132).

154. Taxe sur la valeur ajoutée. Une transformation ne pose en principe aucun problème dans la mesure où ladite transformation est caractérisée par une continuité de la personnalité juridique. Il n'y a donc aucune opération imposable.

²⁹⁸ Tel que modifié par l'article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²⁹⁹ Tel que modifié par l'article 92 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

G. La « conversion » d'une société à finalité sociale en société « ordinaire » dans le cadre du droit transitoire

155. Origine du débat. La conversion d'une société à finalité sociale en société « ordinaire » pose question en raison de la suppression, dans le CSA, de la disposition contenue dans l'article 663 du C. soc. Cette dernière disposition précisait en effet qu'en cas de « perte » de sa finalité sociale, la société doit déterminer l'affectation de ses réserves en se rapprochant le plus possible du but social qu'avait avant la société. L'article 8:5, § 1^{er}, 3^o, du CSA prévoit cette même obligation, mais uniquement lors de la liquidation de l'entreprise sociale.

Dès le 1^{er} mai 2019, cette conversion doit-elle alors être effectuée en conformité avec l'article 663 du C. soc. ou avec l'article 8:5 du CSA ?

156. Dispositions légales applicables. L'article 41 de la loi du 23 mars 2019³⁰⁰ organise le droit transitoire applicable aux formes juridiques qui ne subsistent plus dans le CSA, en ce compris la société à finalité sociale (bien que cette société ne soit pas une forme juridique à part entière).

Cette disposition précise que « les personnes morales qui ont adopté la forme d'une [...] société à finalité sociale [...] restent soumises aux dispositions du Code des sociétés [...] jusqu'à leur transformation en une autre forme légale [...] » ; elle prévoit les mesures impératives qui sont censées être appliquées à chacune des formes des personnes morales non reprises dans le CSA, mais elle reste muette concernant la société à finalité sociale ; elle précise, pour chaque forme juridique non reprise dans le CSA, la forme légale qu'elle devra revêtir « par défaut », mais elle est à nouveau muette concernant la société à finalité sociale.

La « conversion » d'une société à finalité sociale est simplement évoquée à titre préliminaire dans l'article 41 de la loi du 23 mars 2019, sans pour autant en préciser les modalités.

D'autre part, l'article 42, § 1^{er} de la loi du 23 mars 2019 apporte quelques précisions complémentaires concernant singulièrement les sociétés à finalité sociale : celles « existant à la date d'entrée en vigueur du (CSA) sont présumées agréées comme entreprise sociale. Le ministre qui a l'Économie dans ses attributions établit la liste des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise sociale et peut renverser cette présomption. »

157. Interprétation. Il nous semble que l'article 42 de la loi du 23 mars 2019 contient des dispositions spécifiques aux sociétés à finalité sociale qui dérogent aux règles générales visées aux articles 39 à 41 de la loi du 23 mars 2019, de sorte qu'il prévaut.

³⁰⁰ Introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

L'article 42, § 1^{er} de la loi du 23 mars 2019 établit une présomption de l'applicabilité immédiate (dès le 1^{er} mai 2019) de l'article 8:5 du CSA, même si la forme légale de la société adoptant la variante à finalité sociale n'est pas (encore) celle d'une société coopérative.

Notre compréhension est que l'article 42, § 1^{er} de la loi du 23 mars 2019 confirme qu'une société à finalité sociale devrait, dès le 1^{er} mai 2019, être soumise exclusivement aux dispositions du CSA, à tout le moins en ce qui concerne les dispositions relatives à l'agrément comme entreprise sociale, puisqu'elle est présumée être agréée comme telle.

Par ailleurs, l'article 41, § 2 de la loi du 23 mars 2019 consacre la primauté des dispositions impératives du CSA sur celles du C. soc.

Il résulte de ce qui précède que toute conversion d'une société à finalité sociale en société « ordinaire » à compter du 1^{er} mai 2019 ne devrait pas être exécutée conformément aux dispositions du C. soc. (ou, à tout le moins, conformément à l'article 663 dudit Code).