

LES NOUVEAUX DÉFIS DE LA FISCALITÉ DES ASBL APRÈS LE CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS

SABINE GARROY

Docteure en droit et assistante de recherche au Tax Institute de l'ULiège



Introduction et plan

Le Code des sociétés et des associations (ou CSA) a réformé de manière substantielle le droit des personnes morales. Même si une réforme fiscale concomitante n'était pas à l'ordre du jour, une loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA fut rapidement à l'agenda.

Si cette loi du 17 mars 2019¹ vise en principe à assurer « la neutralité sur le plan fiscal » de la réforme du droit des personnes morales, il apparaît clairement que la neutralité ne peut être obtenue, à certains égards, qu'en modifiant les dispositions fiscales sur le fond afin « 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 »². Ainsi, différentes adaptations ont été envisagées pour tenir compte notamment de la consécration du siège statutaire pour déterminer la *lex societatis* en droit des personnes morales ou de la disparition de la notion de capital social dans la plupart des sociétés du CSA.

Concernant le régime de fiscalisation des revenus des ASBL, nonobstant les modifications fondamentales opérées en droit des personnes morales, il a été soutenu que la neutralité devrait ici résulter du maintien du système « I.P.M./I.Soc. » en l'état³. N'est-ce toutefois pas une gageure de prétendre qu'un *statu quo* garantirait nécessairement une neutralité fiscale en la matière ?⁴ La question sur laquelle nous souhaitons nous pencher est celle-ci : à textes fiscaux quasi⁵ inchangés, quelles répercussions pourrait avoir le CSA sur le régime actuel de fiscalisation des revenus des ASBL ?

Dans les lignes qui suivent, nous décrivons d'abord le système de fiscalisation des revenus

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

2 *Doc. parl.*, Ch. repr., 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 3.

3 La loi n'a ainsi en rien modifié les conditions actuelles de l'assujettissement à l'I.Soc. ou à l'I.P.M. des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif au sens des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992. *Voy. Doc. parl.*, Ch. repr., 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37. Dans le même sens, préalablement, 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 fisc (<https://www.koengeens.be/fr/news/2018/01/24/reforme-du-droit-des-associations-quels-enjeux-pour-le-secteur-a-profit-social>).

4 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 morales (*voy. 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).

5 *Voy. infra*, n° 14.

des ASBL avant le CSA puis les perspectives d'évolution de ce système depuis l'entrée en vigueur du CSA.

Le système de fiscalisation des revenus des ASBL avant le CSA

Une ASBL est soumise à l'impôt des sociétés (ou I.Soc.) ou⁶ à l'impôt des personnes morales (ou I.P.M.). Ces deux régimes d'imposition sont pourtant très différents. L'I.Soc. est un impôt établi sur l'ensemble des revenus, revenus d'activités (ou actifs) et revenus passifs, qui fonctionne avec un seul taux proportionnel de 25 % – sauf application d'un taux réduit de 20 % pour les petites et moyennes entreprises sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfice imposable⁷. Les précomptes mobiliers éventuellement retenus y sont imputables et, le cas échéant, remboursables. L'I.P.M. frappe principalement certains revenus passifs – essentiellement de sources mobilières et immobilières – énumérés par la loi. De plus, chaque élément taxable subit un régime d'imposition distinct avec pour conséquence que l'imputation, voire la récupération éventuelle des précomptes mobiliers payés est exclue.

Pour déterminer l'impôt applicable à une ASBL, il convient, le plus souvent⁸, de départager l'I.

Soc. et l'I.P.M. Les liens entretenus entre les deux impôts apparaissent de deux ordres et en deux temps, à la lumière de l'article 220, 3^o, du C.I.R. 1992. Ainsi, les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif sont soumises à l'I.P.M. (article 220, 3^o, première partie, du C.I.R. 1992). Selon l'article 179 du C.I.R. 1992, les sociétés résidentes, notamment, sont assujetties à l'I.Soc. Or, les conditions requises pour être assujettie à l'I.Soc. en tant que société résidente sont, à une notable exception près⁹, également applicables à l'I.P.M. ; l'I.P.M. peut, de ce point de vue, apparaître comme « dérogatoire »¹⁰ à l'I.Soc. Par ailleurs, les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration qui ne sont pas assujetties à l'I.Soc. conformément à l'article 181 et 182 du C.I.R. 1992 sont assujetties à l'I.P.M. (art. 220, 3^o, seconde partie, du C.I.R. 1992). Ces deux dispositions prévoient des cas dans lesquels l'application de l'I.Soc. sera exclue et où c'est l'I.P.M. qui sera de rigueur. Une synthèse du raisonnement à suivre clôture l'exposé.

A. La détermination du champ d'application *a minima* de l'I.P.M.

Une ASBL, personne juridique résidant fiscalement en Belgique et qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, doit être assujettie à l'I.Soc. Cette même ASBL doit être soumise à l'I.P.M. si elle ne se livre

6 Voy., par exemple, la réponse à la question parlementaire n° 995 du 22 novembre 2005 posée par Mme Tilmans, Chambre, 2005-2006, *Bulletin des Questions et Réponses*, 13 mars 2006, n° 112, p. 21091 dans laquelle il est observé que « l'assujettissement à l'impôt sur les revenus est uniforme pour l'ensemble de la personne morale considérée, et ne peut être envisagé par section ou subdivision organisationnelle ».

7 Avant la réforme de l'I.Soc., une P.M.E. pour l'application du *taux progressif réduit* était, sauf exceptions, une société dont le revenu imposable n'excédait pas 322.500 euros. Depuis la réforme de l'I.Soc. de 2017, une P.M.E. est définie comme une petite société au sens de l'article 15, §§ 1^{er} à 6, du C. Soc. (et désormais au sens de l'article 1 :24, §§ 1^{er} à 6, du CSA). L'actuelle définition de la P.M.E. 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 P.M.E. pour la détermination des taux applicables à l'I.Soc. puisqu'en droit des personnes morales, une association ne peut pas être confondue avec une société.

8 Pour ce qui concerne les ASBL, le *Tax Shelter artistique* est le seul cas potentiel d'assujettissement *direct* à l'I.Soc. qui puisse

être rencontré (art. 179/1 du C.I.R. 1992).

9 La *personnalité juridique* et le *domicile fiscal en Belgique* sont en principe (exception faite de la possibilité pour une association de fait d'opter pour l'application de l'I.P.M. ; art. 220, 4^o, du C.I.R. 1992) deux conditions communes aux deux impôts sur les revenus ici en question. Par contre, 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'I.P.M. (en l'absence de telles opérations) ou bien l'I.Soc. (si de telles opérations sont réalisées) qui s'applique.

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

pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

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 juridique¹¹.

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 commerciales¹².

À ce stade, pour apprécier la présence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, il n'est pas nécessaire de démontrer la poursuite 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 intentions¹³.

B. L'extension du champ d'application de l'I.P.M. par l'effet d'exclusions conditionnelles à l'I.Soc.

En vertu de l'article 220, 3^o, *seconde partie*, du C.I.R. 1992, les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'I.Soc. conformément aux articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 sont soumises à l'I.P.M. Le champ d'application *a minima* de l'I.P.M. peut s'élargir sous l'effet d'*exclusions conditionnelles* de l'I.Soc.

Avant d'évoquer ces « portes de sortie » de l'I. Soc., il faut d'abord s'assurer que l'entité en cause peut valablement les emprunter. Seule

une *association sans but lucratif* ou une *autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif* peut invoquer les articles 181 et 182 du C.I.R. 1992. Ne poursuit pas un but de lucre fiscal dans ce contexte, une personne morale qui ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés¹⁴. Une ASBL, respectant le cadre légal, remplit normalement ces conditions. Toutefois, il faut apprécier *de facto*¹⁵ l'absence de but de lucre fiscal, si bien que les mentions statutaires *ad hoc* sont nécessaires mais ne peuvent suffire.

Même si la condition d'exploitation ou d'opérations de caractère lucratif est rencontrée – et que les conditions d'assujettissement à l'I.Soc. sont donc réunies –, une ASBL qui agit *exclusivement* ou, le cas échéant, *principalement* dans un ou plusieurs des domaines privilégiés prévus à l'article 181 du C.I.R. 1992 sera ainsi assujettie à l'I.P.M.

Illustrations

Les *unions professionnelles*¹⁶ et, plus largement, toutes les associations qui veillent aux intérêts professionnels de leurs membres peuvent être soumises à l'I.P.M. Il en va de même des *secrétariats sociaux* ou encore des *caisses d'assurances sociales créées par des associations professionnelles*.

Sous couvert du *soutien à l'enseignement*, on peut évoquer le cas d'une ASBL dont les statuts prévoient comme objet social la publication de décisions judiciaires, de commentaires juridiques, de notes bibliographiques et d'ouvrages de droit¹⁷.

11 Voy. Com.I.R., n° 179/10. À ce sujet, voy. X. GERARD, *op.cit.*, n° 23, p. 44.

12 Com.I.R., n° 179/11.

13 Com.I.R., n° 179/12.

14 Voy. Com.I.R., n° 179/12 *a contrario*. Voy. circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016, point n° 17.

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

16 Notons que pour constituer une union professionnelle, il convient désormais de recourir à la forme de l'ASBL (art. 9:24 du CSA et arrêté royal du 11 juin 2019, *M.B.*, 17 juin 2019).

17 Le tribunal de première instance (Civ. Liège, 19 avril 2004, *F.J.F.*, n° 2005/161) puis la Cour d'appel de Liège ont décidé que ladite ASBL devait être soumise à l'I.P.M. (Liège, 17 mai 2006, *F.J.F.*, n° 2008/34).

La Cour de cassation a précisé que les termes « foires ou expositions », à défaut d'être définis spécifiquement pour l'application du droit fiscal, devaient être appréhendés dans leur « sens usuel ». Ainsi, par « foire », il convenait d'entendre un événement lors duquel des entreprises présentent leurs produits et services et en font des démonstrations à des clients potentiels en vue de les promouvoir et de les commercialiser et, par « exposition », un étalage d'objets pour les faire regarder par le public. Ce faisant, un festival de musique ne peut être assujéti à l'I.P.M. par le biais de l'article 181, 5°, du C.I.R. 1992¹⁸.

Si l'on s'en tient à la lecture du commentaire administratif, il apparaît difficile de déterminer si des services de soins à domicile ou des maisons de repos peuvent bénéficier de l'exception de l'article 181, 6°, du C.I.R. 1992¹⁹. En pratique, si l'on s'en réfère au contentieux, une ASBL qui gère une maison de repos et qui est agréée peut, moyennant la vérification qu'elle est effectivement une personne morale sans but de lucre fiscal, invoquer avec succès le bénéfice de l'article 181, 6°, du C.I.R. 1992²⁰.

Concernant l'article 181, 7°, du C.I.R., entrent notamment dans cette catégorie les institutions de recherche scientifique, les institutions culturelles, les institutions qui viennent en aide aux déshérités ou aux pays en développement, ainsi que les entreprises de travail adapté. Le commentaire administratif indique que les hôpitaux – non visés formellement – ne sont en principe pas assujéti à l'I.Soc. « pour ne faire naître aucune distorsion par rapport à d'autres institutions qui accordent une aide aux déshérités »²¹.

Si l'ASBL en cause n'exerce pas d'activités dans un domaine privilégié ou si elle ne répond pas aux conditions établies par l'article 181 du C.I.R. 1992, la dernière étape consiste à vérifier si l'article 182 du C.I.R. 1992 lui est applicable.

En vertu de cette disposition, les opérations isolées ou exceptionnelles ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif. Il en va ainsi d'une tombola par exemple. Attention toutefois, il ne faut pas déduire qu'un événement survenant exceptionnellement sera forcément admis en tant qu'opération isolée ou exceptionnelle. À différentes reprises, l'application de l'article 182, 1°, du C.I.R. 1992 a été rejetée pour une organisation annuelle de courses de chevaux ou, plus récemment, pour différents festivals annuels de musique²².

Il en va de même des opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire, à savoir les opérations de placements mobiliers ou immobiliers visant à la fructification normale du patrimoine de l'entité en cause (« gestion normale de patrimoine privé »).

Si la disposition légale énumère *a priori* trois types d'opérations autorisées²³, en pratique, quatre types d'opérations autorisées sont distinguées²⁴. Nous envisageons donc l'absence

autre établissement de soins, sont également soumises à l'I.P.M. (art. 180, al. 1°, 1° du C.I.R. 1992).

22 Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180 et Com.I.R., n° 182/3 ; Anvers, 28 février 2017, www.monkey.be ; Civ. Anvers, 12 mai 2017.

23 L'article 182, 3°, du C.I.R. 1992 vise en effet « 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 ».

24 Voy. notamment : décision anticipée n° 2017.263 du 8 août 2017, n° 49 : « 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 ». La doctrine et la jurisprudence sont toutefois divisées sur la portée à donner à ce texte. Certains considèrent ainsi que la conjonction « ou » doit offrir au contribuable une alternative (pour une illustration récente, voy. Mons, 8 mai 2019, www.monkey.be). D'autres estiment que les deux conditions sont cumulatives (voy., par exemple : Anvers, 15 octobre 2019, *Cour. fisc.*, 2020, liv. 1, p. 8).

18 Cass., 16 juin 2016, *F.J.F.*, n° 2017/32 ; voy. « Cour de cassation - Arrêt du 16 juin 2016 - Rôle n° F.14.0197.N », www.fiscalnet.be ; voy. aussi. C. Buisse, « Les musiciens d'un festival sont-ils 'exposés' ? », *Le Fiscologue*, n° 1492, 14 octobre 2016, p. 11.

19 Voy. Com.I.R., n° 181/7 et n° 181/16.

20 Voy., par exemple, Civ. Namur, 28 avril 2004, *F.J.F.*, n° 2005/11.

21 Com.I.R., n° 181/15 ; pour une illustration, voy. Bruxelles, 14 février 1992, *Courr. Fisc.*, n° 1992/8, p. 241. Par ailleurs, les intercommunales et structures assimilées qui, dans le cadre de leur objet social, et à titre principal, exploitent un hôpital ou un

de méthodes industrielles ou commerciales, d'une part, et, les opérations économiques accessoires, d'autre part.

Les *méthodes industrielles ou commerciales* sont celles qui sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales dans un secteur déterminé²⁵. 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 possible²⁶, à un exercice de comparaison du fonctionnement d'une entreprise *sociale* et du fonctionnement d'une *autre* entreprise²⁷.

Le commentaire administratif énumère, à cet effet, quelques exemples de critères d'appréciation²⁸. Les indices suivants pourraient ainsi attester du fait que l'entité ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales :

- 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 poursuivi ;
- 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 défavorisés ;
- l'absence d'utilisation d'un réseau de vendeurs et de distributeurs dans un secteur dans lequel c'est pourtant l'usage ;
- un public-cible comme clientèle et non pas toute personne intéressée et prête à en assumer le coût ;

²⁵ Voy. Com.I.R., n° 182/10.

²⁶ Pour un cas dans lequel la comparaison n'était pas possible, voy. Civ. Louvain, 21 avril 2017, www.fiscalnet.be, affaire relative à Bebat, organisme de gestion dont l'objectif statutaire est la collecte de piles et accus usagés et la promotion de l'environnement par le recyclage.

²⁷ Voy. D. GARABEDIAN et F. HENNEAUX, « Examen de jurisprudence (1991 - 2014). Les impôts sur les revenus et les sociétés », 2^e partie, R.C.J.B., 2018, pp. 193-276, spéc. n°s 5-6, pp. 198-201.

²⁸ Voy. Com.I.R., n° 182/11.

- un très faible prix demandé ou, au contraire, un surprix imposé mais qui n'est pas destiné à procurer un plus grand rendement financier au vendeur ;
- un financement important sur la base de subsides ou de dons ;
- un nombre massif de bénévoles ou encore le recrutement de personnes dont l'insertion professionnelle est difficile (personnes handicapées, notamment).

Illustration : l'ASBL Magasin du Monde vendait des produits commerciaux provenant de pays en développement à l'occasion de divers événements auxquels elle participait (marchés, soirées culinaires, vente de porte à porte, etc.). Ses activités génératrices de bénéfices, ne pouvaient pas être considérées comme isolées ou exceptionnelles (art. 182, 1°, du C.I.R. 1992). Toutefois, l'ASBL n'a pas mis en œuvre des méthodes industrielles et commerciales (art. 182, 3°, du C.I.R. 1992) : 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 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'I.P.M.²⁹

Contre-illustration : 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 a pas de personnel adapté à la vocation de centre pour jeunes. Aussi, les prix sont adaptés selon l'évolution du marché. L'hôtel est situé dans un environnement commercial, entre deux autres

²⁹ Bruxelles, 21 juin 2006, F.J.F., n° 2007/165.

établissements HORECA, et présente toutes les apparences d'un établissement ordinaire. Chacun est le bienvenu et aucune qualité de membre n'est exigée pour y accéder. Le bar propose une gamme étendue de boissons (et même une bière de la maison). L'on retrouve cet établissement sur plusieurs sites de réservation en ligne. Un panneau publicitaire a été placé dans une gare. Enfin, l'association a 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'I.Soc.³⁰

Quant aux opérations économiques accessoires, deux types de critères officiels sont admis pour apprécier le caractère accessoire des opérations de caractère lucratif, les critères quantitatifs et de corrélation³¹. Quant aux critères quantitatifs, il faut comparer l'importance des moyens matériels (valeurs des investissements ou avoirs affectés)³² et humains (membres effectifs de l'ASBL et personnel)³³ affectés à l'activité économique³⁴ et l'importance de ces mêmes moyens en lien avec l'activité désintéressée³⁵. 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'I.Soc. est en principe applicable³⁶.

Le critère de corrélation 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*³⁷. 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.

Il y a des cas où, *a priori*, 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 thérapie³⁸ ; 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 producteurs³⁹ ou encore l'édition de publications pour faire connaître les objectifs sociaux ou culturels d'une personne morale⁴⁰). 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 apprenants⁴¹).

C. Synthèse

Pour déterminer le sort fiscal (assujettissement à l'I.P.M. ou à l'I.Soc.) d'une ASBL résidant en Belgique, le raisonnement à appliquer se décline donc tout au plus en trois étapes :

30 Gand, 8 décembre 2015 (publiée via Taxwin). Pour un commentaire, S. VAN CROMBRUGGE, « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Le Fiscalogues*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12.

31 Com.I.R., n° 182/12-16.

32 Com.I.R., n° 182/16.

33 Com.I.R., n° 182/15.

34 Précisons que le commentaire administratif évoque l'activité professionnelle.

35 Voy., par exemple, Bruxelles, 13 janvier 1998, *Fisc. Act.*, n° 1998/11, p. 7.

36 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'I.Soc.

37 Com.I.R., n° 182/13.

38 Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, n° 96/148, *J.L.M.B.*, 1996, p. 1440, évoqué *supra*, note subpaginale (411).

39 Bruxelles, 21 juin 2006, *supra*.

40 Com.I.R., n° 182/11.

41 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'I.P.M.

1. L'ASBL se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?
2. Si tel est bien le cas, l'ASBL agit-elle principalement ou exclusivement dans un domaine privilégié (art. 181 du C.I.R. 1992) ?
3. Sinon, l'ASBL se cantonne-t-elle à la réalisation d'opérations autorisées (art. 182 du C.I.R. 1992) ?

En guise de synthèse, évoquons le raisonnement suivi par la Cour d'appel de Mons dans son arrêt du 27 septembre 2019⁴². Le litige concerne la nature de l'impôt auquel doit être assujettie une ASBL pour l'exercice d'imposition 2004, cette dernière estimant être assujettie à l'I.P.M. tandis que l'administration soutient qu'elle doit être assujettie à l'I.Soc. Cette ASBL exploite une maison de repos. La Cour constate qu'en proposant un hébergement contre rétributions, l'ASBL se livre à une activité à caractère économique (l'ASBL se livre à une *exploitation* ou, à tout le moins, à des *opérations de caractère lucratif*). L'ASBL invoque qu'elle est agréée par les organes compétents de la Communauté française et peut prétendre au bénéfice de l'article 181, 6°, du C.I.R. 1992. Toutefois, la Cour d'appel observe qu'aucun élément n'est produit quant à l'agrément visé à l'article 181, 6°, du C.I.R. 1992 (l'ASBL n'agit pas exclusivement ou principalement dans un *domaine privilégié*). Il apparaît que l'ensemble des moyens matériels et humains mis en œuvre par l'ASBL est affecté exclusivement au service de l'activité économique (l'ASBL ne se livre pas à des *opérations économiques accessoires*). Finalement, il apparaît que l'ASBL met en œuvre des *méthodes industrielles ou commerciales* (publicité dans les pages commerciales, aucune priorité accordée aux personnes en difficultés financières, etc.). Les opérations réalisées par l'ASBL contre rétributions ont un caractère principal et habituel et ne remplissent pas les conditions visées aux articles 181, 6° et 182 du C.I.R. 1992. Cette ASBL doit être soumise à l'I. Soc.

42 Mons, 27 septembre 2019.

Le système de fiscalisation des revenus des ASBL depuis le CSA

Si le CSA n'aura pas d'impact sur le *processus* de départage entre l'I.Soc. et l'I.P.M. il pourrait en avoir un quant à l'*application* du processus de départage aux ASBL.

A. L'influence du CSA sur le processus de départage entre l'I.Soc. et l'I.P.M.

Si des changements ont été apportés aux définitions générales de l'article 2 du C.I.R. 1992 (dont la définition de société résidente⁴³), il convient d'observer que la réforme du droit des personnes morales n'induit pas une modification du processus de départage entre l'I.P.M. et l'I. Soc. Pour l'expliquer, il faut souligner que les modifications contenues dans la loi du 17 mars 2019 touchent aux définitions de la « résidence fiscale »⁴⁴ et de la « personnalité juridique », des conditions qui sont en principe communes aux deux impôts concernés. Les modifications apportées à des conditions communes ont donc pour effet de se « neutraliser ».

B. L'influence du CSA sur l'application du processus de départage aux ASBL

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 tout au plus en trois étapes. À ce stade, rien ne laisse présager un changement d'appréciation de la situation fiscale d'une ASBL à l'aune de l'appréciation d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif (1^{re} étape) ou encore des domaines privilégiés de l'article 181 du C.I.R. 1992 (2^e étape). Parmi les différents types d'opérations autorisées, c'est

43 Art. 2, § 1^{er}, 5°, a) et b), du C.I.R. 1992.

44 Compte tenu de l'adoption de la théorie du siège statutaire en droit belge des personnes morales, et afin de tenir compte de la dissociation possible entre *lex societatis* et domicile fiscal, la référence au « siège social » – source potentielle d'ambiguïté – est notamment supprimée. Voy. à ce sujet, une précédente livraison de cette Revue : R. THONET et V. BEUMIER, « Les impacts fiscaux de la réforme du Code des sociétés et associations », TAA, n° 65/2019, pp. 24-33, spéc. pp. 24-25.

l'interprétation qui sera donnée pour les deux hypothèses prévues par l'article 182, 3°, du C.I.R. 1992 qui pose question (3^e étape). Pour rappel, bien que des opérations de caractère lucratif soient réalisées, celles-ci ne conduiront pas à un assujettissement à l'I.Soc. 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 ou d'opérations économiques accessoires .

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

Pour attester de l'absence de méthodes industrielles ou commerciales, il convient donc, quand cela est possible, de procéder à un exercice de comparaison du fonctionnement de l'ASBL considérée et du fonctionnement habituel des entreprises industrielles ou commerciales évoluant dans le même secteur. Si l'ASBL est caractérisée par un fonctionnement qui diffère du *modus operandi* d'une entreprise « traditionnelle » du secteur d'activité concerné (en ce qui concerne notamment la façon dont est faite la publicité, les méthodes de vente et de distribution utilisées, la nature des revenus obtenus, la nature de la clientèle, le personnel occupé ou encore la façon dont les opérations sont financées⁴⁵), elle peut revendiquer son assujettissement à l'I.P.M.

Désormais, les ASBL peuvent entreprendre toute activité qu'elles jugent utile pour mener à bien leur projet. Peut-être devrait-on s'attendre chez certaines à la mise en place de divers dispositifs pour tenir compte de ce changement. Cette transformation n'est pas uniquement le fait du CSA, mais résulte du contexte plus large 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 aussi des entreprises⁴⁶. 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 une entreprise sociale sous forme associative se développe, ce n'est pas pour autant qu'elle perdra sa nature et sa finalité sociale essentielle, une finalité sociale qui peut se traduire dans sa manière d'agir (par exemple, au travers de sa politique de vente, sa politique d'accessibilité des biens/services proposés ou sa politique de ressources humaines⁴⁷). Sur cette base, de bonnes raisons pourraient être invoquées en principe en faveur de l'application de l'I.P.M. L'appréciation des méthodes employées dépendra toutefois de l'administration fiscale puis, en dernière ligne, des cours et tribunaux. 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.

- Les opérations économiques accessoires

a. Évolution de l'accessoriété en droit des personnes morales

La loi du 27 juin 1921 avait reconnu la personnalité juridique aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique. Pouvait uniquement obtenir la personnification juridique, l'association qui ne se livrait pas à des opérations industrielles ou commerciales (sauf accessoires) et ne cherchait pas à procurer à ses membres un gain matériel. Ces quelques mots, voués à définir la spécialité légale, et donc le champ d'action autorisé de l'ASBL, faisaient l'objet de tant de controverses que tenter de

45 Com.I.R., n° 182/11.

46 A. AUTENNE et N. THIRION, « La nouvelle 'définition générale' de l'entreprise dans le Code de droit économique : deux pas en avant, trois pas en arrière », *J.T.*, 2018, n° 37, pp. 826-831.

47 Voy., à ce sujet, l'étude, réalisée pour le ministre wallon de l'économie sociale, appelée SECOIA (Social Economy Impact Assessment) dans laquelle les pratiques de gestion des entreprises d'économie sociale ont été évaluées selon une grille type (<http://www.ciriec.uliege.be/notre-reseau/sections-nationales/belgique/recherches/secoia/>, spéc. p. 6).

définir l'ASBL revenait à affronter un véritable « casse-tête »⁴⁸.

Pour certains (doctrine dite « majoritaire »), pour être accessoire, l'activité commerciale devait être quantitativement moins importante que l'activité principale, nécessaire à la réalisation du but désintéressé et l'intégralité des bénéficiaires qui en étaient issus devaient être affectés à la réalisation de son but désintéressé. Les partisans de cette thèse faisaient 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 civile⁴⁹.

D'autres auteurs (doctrine dite « minoritaire »⁵⁰) défendaient une lecture *plus souple*. Selon celle-ci, il n'y avait pas lieu d'exiger que les activités commerciales aient une importance nettement moindre par rapport à l'objet principal. Une activité était accessoire dès lors qu'elle était « destinée à soutenir financièrement les fins sociales »⁵¹ ; seule la condition d'affectation devait être vérifiée.

Ce sont au fond deux conceptions de l'accessoriété qui s'opposaient. Selon la première, les liens qui existent entre deux activités – précisément l'accessoire et la principale – étaient envisagés (« accessoriété-activité »). Selon l'autre approche, l'attention ne devait pas être placée sur l'activité mais sur la finalité : il s'agissait d'envisager l'accessoriété par rapport au *but moral* de l'ASBL (« accessoriété-finalité »).

Le CSA retient désormais 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). Autrement dit, une ASBL peut réaliser une activité économique pour servir le but désintéressé poursuivi. 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. 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 disparaît purement et simplement.

Si, lors de la mise en conformité de ses statuts, une ASBL ne modifie pas son objet, elle restera soumise à l'interdiction de réaliser des opérations industrielles ou commerciales autres qu'accessoires jusqu'en 2029.

Il convient tout de même de souligner une particularité du droit transitoire pour les ASBL⁵². Le CSA est entré en vigueur le 1^{er} mai 2019 pour les nouvelles structures⁵³ et est applicable aux ASBL « existantes » depuis le 1^{er} janvier 2020 (sauf en cas d'« *opt-in* »)⁵⁴. Toutefois, si, lors de la mise en conformité de ses statuts devant intervenir au plus tard le 1^{er} janvier 2024⁵⁵, une ASBL ne modifie pas son objet⁵⁶, elle restera soumise

48 Voy. notamment M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *ASBL*, Tiré à part du Répertoire Notarial, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 104, p. 277 ; M. COIPEL, « Le casse-tête de la définition légale de l'ASBL », *Non Marchand*, n° 1, Bruxelles, De Boeck Université, 1998, pp. 11-35.

49 Voy. M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, n°s 122 et s.

50 *Ibid.*, n°s 127 et s.

51 M. COIPEL, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », in Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, *Les a.s.b.l., évaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, pp. 93-248, spéc., n° 139, p. 150. Voy. aussi : M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, n° 119, p. 285 et n° 130, p. 298.

52 Le même dispositif est prévu pour les AISBL. avec, cette fois, une référence à l'article 46 de la loi du 27 juin 1921.

53 Art. 38 des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019.

54 Art. 39, § 1^{er}, al. 1^{er} et 2, des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019.

55 Art. 39, § 1^{er}, al. 3, des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019.

56 Sous l'empire de la loi du 27 juin 1921, notons toutefois que les statuts d'une ASBL *pouvaient* mais ne *devaient* pas décrire l'objet (c'est-à-dire les activités envisagées). Dès lors, comment appliquer cette règle transitoire ? Voy. M. COIPEL, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », in M. DAVAGLE (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1er mai 2019*,

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 autres qu'accessoires. L'interdiction d'exercer d'autres activités (sous-entendu d'autres activités que les seules activités entrant dans les limites de l'article 1^{er} de la loi de 1921) prendra fin au 1^{er} janvier 2029. A compter de cette date, même si d'aventure les statuts de l'association n'avaient pas été adaptés, l'ASBL pourra se livrer à toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé⁵⁷.

Le ministre a affirmé que cette période transitoire a été instaurée en vue de « protéger » les ASBL⁵⁸. 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. Toutefois, quant aux règles relatives à la fiscalisation des revenus des ASBL, ce dispositif ne nous semble pas utile, puisque l'administration fiscale examine les faits pour apprécier à quel impôt l'ASBL doit être soumise⁵⁹.

b. Evolution de l'accessoriété en droit fiscal

Se limiter à la réalisation d'opérations économiques accessoires présente toujours un enjeu fiscal

Nonobstant la disparition de l'accessoriété en droit des personnes morales, se limiter à la réalisation d'opérations économiques accessoires présente toujours un enjeu fiscal vu l'article 182, 3^o, du C.I.R. 1992.

Limal, Anthemis, 2019, pp. 247-261, spéc. 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^o), la modification de l'objet devient nécessaire *uniquement* pour éviter le maintien de l'ancienne interdiction ».

57 Art. 39, § 4, des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019.

58 *Doc. parl.*, Ch. repr., 2018-2019, n° 54-3119/011, pp. 94-95.

59 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 CSA comme le note le Professeur COIPEL. Voy. M. COIPEL, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », *op. cit.*, p. 260.

Deux types de critères officiels sont admis pour apprécier le caractère accessoire des opérations de caractère lucratif, les critères quantitatifs et de corrélation⁶⁰. Pour appliquer ces critères, l'on place une activité face à une autre activité, que ce soit pour conclure que l'une nécessite la mobilisation de davantage de moyens matériels et humains que l'autre (critères quantitatifs) ou pour constater que l'autre est indispensable pour que la première existe (critère de corrélation). Il s'agit ici d'une consécration de l'« accessoriété-activité », doctrine majoritaire du droit des personnes morales (même s'il convient de relever que ces critères sont *in casu* alternatifs).

Sur la base des critères officiels, une ASBL pourrait-elle toujours invoquer l'argument de l'accessoriété pour être assujettie à l'I.P.M. ? Cela apparaît possible 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), cela est plus que compromis : l'activité économique *exclusive* ne peut pas être reconnue *accessoire* à une autre activité.

Les critères officiels sont toutefois 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 parfaitement alignée sur le CSA puisque celui-ci tend à rebattre les cartes en mettant en place un système dans lequel les personnes morales se distinguent, non pas en raison de l'activité menée (l'association, la fondation et la société peuvent indistinctement se livrer aux mêmes activités), mais par le biais de la finalité poursuivie (qui est traduite, pour l'association et la fondation, par une contrainte de non-distribution d'avantages patrimoniaux,

60 Com.I.R., n° 182/12-16.

le cas échéant, aux membres, fondateurs, administrateurs ou à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts). L'importance, voire la primauté du critère de finalité, est d'ailleurs soutenue en doctrine et consacrée dans certaines décisions de jurisprudence⁶¹, et cette thèse fait écho à une histoire fiscale pas si lointaine⁶².

A 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 occasions⁶³, et par ailleurs en d'autres temps⁶⁴, présente l'avantage de pouvoir contrôler effectivement le respect de la finalité puisqu'elle a égard aux actes 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.

Conclusion

Le régime de fiscalisation des revenus actuel a été conçu pour réguler les pratiques commerciales déloyales du secteur non lucratif dans un contexte qui n'existe plus aujourd'hui.

Nonobstant l'entrée en vigueur d'un nouveau CSA, rien ne devrait changer, sur le plan fiscal, pour les ASBL, qui opèreraient principalement, voire exclusivement, dans un domaine privilégié ou qui auraient une activité économique manifestement peu importante au regard de leur activité principale non économique *ou* indispensable pour mener cette dernière à bien ; celles-ci seraient toujours assujetties à l'I.P.M.⁶⁵

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 202) en réalisant une activité économique exclusive, il sera certainement impossible de démontrer le caractère accessoire des opérations

61 Voy., par exemple, Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/72. La Cour d'appel de Liège a décidé qu'un club cycliste devait être assujéti à l'I.Soc. 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. » 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 « I.P.M./I.Soc. »), l'extrait en question faisait en réalité référence au système *antérieur*, issu de la réforme de 1962 et auquel il était justement question de mettre un terme (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1975-1976, n° 879/1, p. 16).

62 Sous l'empire du système cédulaire (1919-1962), une ASBL devait être appréhendée par ce système 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 a voulu 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, et comme par le passé compte tenu de leur *finalité*, les vraies ASBL n'étaient pas taxées sur les recettes de leurs activités. En 1976, par contre, le législateur a changé de point de vue : une ASBL qui réalise une activité économique non marginale, en n'étant pas soumise à la même charge fiscale qu'une société, se livrerait à une concurrence fiscale déloyale à laquelle il convient de mettre fin. A une même activité réalisée, doit dorénavant et en principe correspondre un même impôt.

63 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 du C.I.R. 1992 – et, le cas échéant, également pour le précompte immobilier – art. 253 du C.I.R. 1992), 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.

64 Voy. *supra*, note subpaginale (35).

65 À ce sujet, voy. M. COPEL, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », *op. cit.*, pp. 260-261.

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 certaine contrainte de non-distribution).

Tenant compte de ces différentes considérations, il est difficile de conclure qu'il faudrait s'attendre à voir davantage d'ASBL soumises à l'I.Soc. Toutefois, les différents extraits issus des travaux préparatoires de la réforme du droit des personnes morales le donnent à penser pour les ASBL qui profiteraient à pur et à plein de leur liberté d'action dans la sphère économique, une liberté qui n'est plus sujette à controverses vu sa consécration explicite⁶⁶.

Si l'on prend davantage de recul sur le système « I.P.M./I.Soc. », il convient d'observer que le régime de fiscalisation des revenus actuel, tel qu'il a été introduit par le biais d'une loi du 3 novembre 1976, a été conçu pour réguler les pratiques commerciales déloyales du secteur non lucratif (et des ASBL en particulier, qui se situaient alors hors du champ des réglementations économiques) dans un contexte qui n'est plus. Aussi, si le droit fiscal et le droit des personnes morales apparaissent ici liés, voire interdépendants, leur évolution est tout bonnement contradictoire.

66 *Doc. parl.*, Ch. repr., 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 ».

Le contexte dans lequel le système « I.P.M./I.Soc. » a pris naissance et qui le sous-tend n'existe plus. En effet, il est question ces dernières années d'un changement complet de toile de fond : l'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 à une ASBL de réaliser toute activité économique à pur et à plein, de *jouer* puisqu'elle est désormais soumise aux mêmes *règles du jeu*⁶⁷. Le CSA suit exactement ce mouvement en supprimant le critère relatif aux activités admises pour définir la spécialité légale des personnes morales. 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 »⁶⁸.

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 l'application du système de fiscalisation des revenus, pour déterminer si l'I.Soc. ou l'I.P.M. est applicable, l'on vérifie en premier lieu si l'entreprise sociale se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Dans ce cadre, il convient en principe

67 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. n° 3, p. 278.

68 M. BOWLER SMITH et H. OSTIK, « Taxing and Regulating Non-Profit Organizations », in F. VANISTENDAELE (ed.), *Taxation of Charities*, EATLP Annual Congress Rotterdam (31 May-2 June 2012, EATLP international tax series, vol. 11, IBFD, June 2015, pp. 3-44, spéc. p. 43.

d'apprécier les *activités* menées par l'entreprise. Des dérogations sont possibles – les portes de sortie (domaines privilégiés et opérations autorisées) – pour les personnes morales sans but de lucre fiscal. C'est en principe uniquement à ce stade du raisonnement que la *finalité* d'une ASBL peut être prise en compte.

Si sous l'effet du CSA, le droit des personnes morales opère un glissement vers la prise en compte exclusive de la finalité, 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, un écart qui ne peut manquer d'étonner si l'on garde à l'esprit le fait que les dispositions fiscales ont été rédigées au milieu des années septante pour correspondre, dans une très large mesure, à la distinction entre les sociétés et les associations⁶⁹.

69 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. Voy. aussi le constat dressé par Mme DENEFF : M. DENEFF, « Le rôle économique des ASBL : le regard de Michel COIPEL face à la méthodologie du 'Grundtypus' », *Liber amicorum Michel COIPEL*, Bruxelles, Kluwer, 2004, pp. 561-585, spéc. n° 12, p. 567 : « 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 ».

Summary

The Belgian Code of Companies and Associations (CCA) has substantially reformed the law on legal persons. An act of 17 March 2019 made the necessary adjustments to the legislation in order to guarantee that this reform is tax neutral. What repercussions could the CCA have on the current income tax system applicable to non-profit associations (ASBL/VZW)? This is the question at the heart of this article.

Firstly, we will talk about the income tax system applicable to non-profit associations *before the CCA*. Based on the assumption that the taxpayer whose tax position we are seeking to determine (liable for tax on legal persons or corporate tax) is a non-profit association with its tax residence in Belgium, the reasoning to be applied comprises a maximum of three steps:

1. Does the non-profit association engage in an activity or operations of a lucrative nature?
2. If this is the case, does it act mainly or exclusively in a privileged field (Article 181 of the Income Tax Code 1992)?
3. If not, does it confine itself to carrying out authorised operations (Article 182 of the Income Tax Code 1992)?

Secondly, we consider how this system is set to develop *with the CCA*. If the line of reasoning remains as it is, the interpretation that will be given for two categories of authorised operations raises a question. Although lucrative operations are carried out, these will not lead to liability for corporate tax if these operations *do not implement industrial or commercial methods* or if they are *ancillary* economic operations. So carrying out ancillary economic operations only will still present an issue, but only in tax terms.

Samenvatting

Het WVV heeft het vennootschapsrecht ingrijpend hervormd. De wet van 17 maart 2019 heeft de nodige wettelijke aanpassingen doorgevoerd om de fiscale neutraliteit van die hervorming te garanderen. Welke gevolgen kan het WVV hebben voor de huidige inkomensfiscaliteit van VZW's? Dat is de centrale vraag van dit artikel.

In eerste instantie bespreken we de inkomensfiscaliteit *vóór het WVV*. Als we ervan uitgaan dat de belastingbetaler van wie we het fiscale lot proberen vast te stellen (onderwerping aan de rechtspersonenbelasting of sociale zekerheid) een vzw in België is, dan moet de redenering die wordt toegepast uit hoogstens drie stappen bestaan:

1. Voert de VZW winstgevende activiteiten uit?
2. Indien ja, oefent de VZW zijn activiteiten hoofdzakelijk of uitsluitend in een bevoorrecht domein uit (art. 181 WIB 1992)?
3. Indien nee, beperkt de VZW zich tot het uitvoeren van toegelaten verrichtingen (art. 182 WIB 1992)?

In tweede instantie bekijken we de toekomstige evolutie van dat systeem *met het WVV*. Als we dezelfde redenering aanhouden, is het de interpretatie die wordt gegeven aan de twee categorieën van toegelaten verrichtingen die vragen oproept. Hoewel er winstgevende verrichtingen worden uitgevoerd, zullen ze niet aan de sociale zekerheid worden onderworpen als ze *niet volgens handels- of nijverheidsmethoden worden uitgevoerd* of als het om bijkomstige economische verrichtingen gaat. Zich beperken tot bijkomstige economische verrichtingen zal daarom altijd een uitdaging zijn, maar alleen op fiscaal vlak.

It is difficult to conclude that we should expect to see more non-profit associations liable for corporate tax under the CCA. What does seem clear, however, is that the income tax system is totally obsolete and is evolving in a manner that is inconsistent with the law on legal persons.

Het is moeilijk te concluderen of er meer VZW's aan de sociale zekerheid zullen worden onderworpen onder het WVV. Wat daarentegen wel duidelijk is, is dat de inkomensfiscaliteit volledig achterhaald is en op een manier die in strijd is met het vennootschapsrecht evolueert.