

La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand : les principales nouveautés

SABINE GARROY

Docteure en droit, chercheuse au Tax Institute de l'ULiège

XAVIER GÉRARD

Avocat au barreau de Bruxelles, collaborateur scientifique à l'ULiège

AURÉLIE SOLDAI, CAMILLE DE NEYER ET ALEXANDER VANDENDRIES

Avocats au barreau du Brabant wallon

Après un premier volume en 2007, un deuxième ouvrage en 2011, Anthemis propose la nouvelle édition de *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand* (voy. p. 10). Après bientôt dix ans, bien des mises à jour étaient nécessaires. Dans les lignes qui suivent, nous faisons le point sur les principales nouveautés.

1. L'impact du Code des sociétés et des associations sur les entités du secteur non marchand

Le Code des sociétés et des associations (CSA) a réformé de manière substantielle le droit des personnes morales. Parmi les nombreuses réformes introduites, épinglons d'abord le champ d'action étendu d'une ASBL, puis la disparition de la société à finalité sociale (SFS).

En vertu de l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921, une ASBL ne pouvait se livrer à des opérations industrielles ou commerciales. Il était toutefois reconnu que l'ASBL pouvait se livrer à de telles opérations dès lors qu'elles étaient « accessoires ». L'interprétation du terme « accessoire » a cependant toujours fait l'objet d'une controverse. Pour certains, 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 bénéfices qui en étaient issus devaient être affectés à la réalisation de son but désintéressé. D'autres auteurs défendaient une lecture *plus souple* en vertu de laquelle une activité était accessoire dès lors qu'elle était destinée à soutenir financièrement les fins sociales ; seule la condition d'affectation devait être vérifiée.

Sous l'empire du CSA, toute ASBL nouvellement constituée peut réaliser une activité économique pour servir le but désintéressé qu'elle poursuit (art. 1:2 du CSA). Peut-on parler d'une révolution ? Indéniablement pour les tenants de la première conception. Pour les partisans de la seconde, cette évolution du texte est bienvenue pour la clarification qu'elle apporte, rien de plus.

Particularité du droit transitoire : le CSA est applicable aux ASBL « existantes » depuis le 1^{er} janvier 2020 (sauf en

cas d'« *opt-in* »). Toutefois, si, lors de la mise en conformité de ses statuts, devant intervenir au plus tard le 1^{er} janvier 2024, une ASBL ne modifie pas son objet, elle restera soumise aux restrictions prévues par l'article 1^{er} de la loi de 1921. L'interdiction d'exercer d'autres activités prendra fin au 1^{er} janvier 2029 (art. 39, § 4, de la loi du 23 mars 2019). À compter de ce jour, même si d'aventure les statuts de l'association n'avaient pas été adaptés, l'ASBL pourra donc se livrer à toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé. Il a été affirmé que cette disposition transitoire vise à « protéger » les ASBL, notamment à des fins fiscales. Toutefois, *in casu*, ce dispositif ne nous semble pas utile, puisque l'administration fiscale examine les faits pour apprécier à quel impôt l'ASBL doit être soumise.

Au milieu des années 1990, la variante de la SFS avait été consacrée notamment pour 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 désintéressé¹. De tels réaménagements rendent *a priori* sans objet la SFS.

Si la SFS est bel et bien supprimée, le CSA met en place un dispositif d'agrément « comme entreprise sociale » pour les seules sociétés coopératives (art. 8:5 du CSA). Pour être agréée, la société doit notamment remplir les conditions suivantes :

1. avoir pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société ;
2. respecter la limite suivant laquelle tout avantage patrimonial qu'elle distribue à ses actionnaires ne peut, à peine de nullité, excéder un taux d'intérêt de 6 % appliqué au montant réellement versé par les actionnaires sur les actions ;
3. donner au boni de liquidation (patrimoine subsistant après apurement du passif et remboursement de l'apport non encore remboursé versé par les actionnaires) une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée et ce, à peine de nullité.

¹ Selon l'article 1:1 du CSA, un des buts de la société est de distribuer un avantage patrimonial direct (tel un dividende) ou de procurer à ses associés un avantage patrimonial indirect (comme une économie de frais).

2. Les conséquences fiscales de l'introduction du Code des sociétés et des associations

L'instauration du CSA n'a pas entraîné une modification du processus de départage entre l'impôt des personnes morales (IPM) et l'impôt des sociétés (ISOC), impôts en concurrence pour une personne morale belge telle qu'une ASBL. Qu'en est-il des « héritières » des SFS ?

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 toujours tout au plus en trois étapes :

1. L'ASBL se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?
2. Si tel est le cas, l'ASBL agit-elle exclusivement ou principalement dans un « domaine privilégié » (cf. l'enseignement ou encore l'aide aux familles ; art. 181 du CIR 92) ?
3. Sinon, l'ASBL se cantonne-t-elle à la réalisation d'« opérations autorisées » (cf. les opérations isolées/exceptionnelles ou encore accessoires ; art. 182 du CIR 92) ? Dans l'affirmative, l'ASBL sera soumise à l'IPM. Dans le cas contraire, l'ISOC sera d'application.

Parmi les opérations autorisées, l'on retrouve les opérations économiques accessoires. Ainsi, au contraire du droit des personnes morales, se limiter à la réalisation d'opérations économiques accessoires présente toujours un enjeu fiscal. Deux types de critères officiels sont admis pour apprécier le caractère accessoire : il faut soit conclure que l'activité désintéressée nécessite la mobilisation de davantage de moyens matériels et humains que l'activité économique (critères quantitatifs), soit constater que l'activité économique est indispensable pour que l'activité désintéressée existe (critère de corrélation).

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 CIR 92. Une 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 dans ce cadre.

Il ressort d'une position administrative constante que, s'il était statutairement interdit pour une SFS de distribuer des dividendes, l'impôt des personnes morales pouvait trouver à s'appliquer si l'activité de la société entraînait dans les « domaines privilégiés » ou si la société se livrait à des « opérations autorisées » ; la SFS pouvait donc, sous condition, être considérée comme une personne morale sans but lucratif. Une société coopérative agréée comme entreprise sociale peut-elle être qualifiée de personne morale sans but lucratif ?

Pour pouvoir prétendre au statut de personne morale sans but lucratif (et ainsi avoir accès aux articles 181 et 182 du CIR 92), la société doit s'interdire statutairement de distribuer tout dividende (voy. *supra*) et prévoir une affectation *ad hoc* du boni de liquidation (clause qui était obligatoire dans les statuts d'une SFS conformément à l'ancien art. 661, al. 1^{er}, 9^o, C. soc.). Réunir ces conditions nous semble possible *in casu*. Certes, chaque action d'une société coopérative doit, selon

les termes de l'article 6:40 du CSA, participer au bénéfice ou au solde de liquidation. Toutefois, l'article 8:5 du CSA est une disposition spécifique aux sociétés coopératives agréées comme entreprise sociale qui, compte tenu de l'adage *lex specialis generali derogant*, doit prévaloir. Dans cette disposition, l'affectation désintéressée du boni de liquidation est une obligation (voy. *supra*). Pour le surplus, il semble permis de soutenir que si, pour une entreprise sociale, la loi prévoit un plafond pour les dividendes (6 % pour rappel), il est *a fortiori* admis qu'elle n'en distribue aucun.

Pour garantir le maintien d'un *statu quo* avec les SFS (il est en effet question de garantir la neutralité du CSA sur le plan fiscal) et éviter toute insécurité juridique à cet égard, il conviendrait de consacrer officiellement que le dispositif prévu pour les SFS est valable *mutatis mutandis* pour les sociétés agréées (comme) entreprise sociale.

3. Du point de vue de la TVA

De manière générale, les organismes « privés »² relevant du non marchand sont assujettis à la TVA sur la base de l'article 4 du CTVA.

L'assujetti se définit comme étant toute personne qui, d'une manière indépendante et habituelle, avec ou sans esprit de lucre, à titre principal ou d'appoint, accomplit des opérations relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, pour autant que l'activité exercée par cette personne ait un objet bien déterminé, à savoir effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services au sens du CTVA.

Ainsi, contrairement à l'importance du but lucratif permettant d'opérer un certain arbitrage entre l'impôt des personnes morales (IPM) et l'impôt des sociétés (ISOC) auquel sera soumis une personne morale, le but lucratif n'a pas d'incidence sur l'assujettissement en tant que tel en matière de TVA. Identiquement, le fait qu'une opération relevant du champ d'application de la TVA soit exercée à titre d'appoint n'influe ici en rien sa soumission à la TVA. Ceci est conforme au champ d'application très large et général de la TVA, comme le rappelle à l'envi la Cour de justice de l'Union européenne.

En revanche, certaines activités, lorsqu'elles sont réalisées par des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif, sont exemptées de TVA. Cette exemption a un impact sur leur droit à déduction de la TVA portée en compte sur les opérations à l'entrée. La notion de but lucratif prend alors toute son importance à ce niveau.

3.1. La question de l'absence de but lucratif dans le cadre de certaines exemptions

L'article 133 de la directive TVA³ permet aux États membres de subordonner le bénéfice d'une série d'exemptions de TVA à certaines conditions strictement énumérées.

² Pour l'assujettissement des organismes publics, voy. les pages 180 et s. de la partie de l'ouvrage consacrée à la TVA.

³ Directive (CE) n° 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, J.O.U.E., L 347, du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

L'une d'entre elles⁴ concerne l'absence de « recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies », parfois traduite comme condition d'absence de but lucratif.

Cette condition concerne plusieurs activités exemptées par l'article 44, § 2, de notre Code de la TVA⁵, soit (3^o) l'octroi d'un droit d'accès à une installation sportive, (4^o) les activités d'enseignement, (6^o) la location de divers supports (livres, disques, etc.) par des bibliothèques ou d'autres organismes, (7^o) l'octroi d'un droit d'accès à des musées, zoos, etc. et (9^o) l'octroi d'un droit d'accès à une représentation théâtrale, chorégraphique ou cinématographique.

La TVA étant d'origine communautaire, la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « CJUE ») a été amenée à interpréter la notion d'absence de but lucratif. Ainsi, dans son arrêt de principe *Kennemer Golf & Country Club* du 21 mars 2002, elle a relevé que l'assujetti « ne doit pas avoir pour objectif de générer des profits pour ses membres, contrairement à la finalité d'une entreprise commerciale »⁶ tout en précisant que « le fait qu'un organisme réalise ultérieurement des bénéfices, même s'il les recherche ou génère de manière systématique⁷, n'est pas de nature à mettre en cause la qualification initiale de cet organisme aussi longtemps que ces bénéfices ne sont pas distribués à titre de profit aux membres de celui-ci ».

En effet, comme la CJUE le précise, « l'article 13, A, paragraphe 1^{er}, sous m), de la sixième directive n'interdit pas aux organismes visés par cette disposition de clore leur exercice avec un solde positif. S'il en était autrement, ainsi que l'a relevé en particulier le gouvernement du Royaume-Uni, de tels organismes seraient dans l'incapacité de créer des réserves destinées à payer l'entretien et les améliorations futures de leurs installations »⁸.

3.2. La question du but lucratif dans le chef des régies communales autonomes – examen dans le cadre de la crise sanitaire

L'administration de la TVA a examiné la question du but lucratif dans le chef des régies communales autonomes⁹ (ci-après « RCA ») en tant qu'exploitant d'une installation sportive, culturelle ou de divertissement¹⁰.

Les RCA qui développent les activités précitées tombent hors du champ d'application de l'exemption TVA lorsque leurs statuts prévoient que les bénéfices éventuels seront distribués aux membres et que cela se produit effectivement¹¹.

4 Les autres conditions envisageables par une transposition sont : b) la gestion essentiellement bénévole de l'assujetti ; c) la pratique de prix homologués par les autorités publiques ; d) le fait que l'exonération ne provoque pas des distorsions de concurrence au détriment d'entreprises commerciales assujetties à la TVA.

5 Rappelons qu'un assujetti effectuant des activités exemptées par l'article 44 ne peut exercer de droit à déduction quant à la TVA grevant les biens et services affectés à son activité exemptée. Cette absence de droit à déduction a été dénoncée par le concepteur de la TVA qui y voyait une pénalisation des investissements pour l'assujetti exempté et plaidait en conséquence pour l'octroi pur et simple d'un droit à déduction pour celui-ci (voy. M. LAURÉ, *Science fiscale*, Paris, Presses universitaires de France, 1993, pp. 264-268, spéc. p. 264).

6 CJCE, 21 mars 2002, *Kennemer Golf Country Club*, C-174/00, point 26.

7 Alors même que le libellé de l'article 133 semble *prima facie* prohiber la recherche systématique de profit.

8 CJCE, 21 mars 2002, *Kennemer Golf Country Club*, C-174/00, point 28.

9 Voy. décision n° E.T.101.890 du 27 mars 2002 et décision n° E.T.129.288 du 19 janvier 2016, www.fisconetplus.be : les régies communales autonomes ne sont pas visées par le régime TVA applicable aux autorités publiques (conformément à l'article 6 du Code de la TVA) et sont par conséquent des assujettis ordinaires avec droit à déduction de la taxe en amont selon les règles normales.

10 Voy. art. 44, § 2, 3^o, 6^o et 7^o, C.TVA.

11 Q.P. n° 842 de Warzée-Caverenne du 2 avril 2014, Q.R., *Chambre*, 2013-2014, n° 53/161, p. 95.

Dans ce cadre, les contrôles TVA sont en mesure de vérifier si les statuts ne sont pas purement théoriques. Tel sera le cas lorsque la RCA présente systématiquement des déficits.

Afin de sécuriser le statut TVA avec droit à déduction de la RCA exploitante d'infrastructures sportives, il convient dès lors de s'assurer que la RCA génère du profit au regard du résultat opérationnel de l'activité globale de la RCA¹². À cet égard, outre les recettes, seuls les subsides liés aux prix¹³ seront considérés à l'exclusion des subsides de fonctionnement.

Eu égard au contexte sanitaire actuel, ayant entraîné notamment la fermeture des infrastructures sportives et culturelles, et, par conséquent, l'absence de recettes au profit des RCA, la question du but lucratif se pose.

À ce sujet, le ministre des Finances a décidé que l'administration de la TVA, lors de son examen des dispositions statutaires concernées, qui ne sont pas purement théoriques au sens de ce qui précède, ne tiendra pas compte du résultat d'exploitation relatif à l'exercice qui couvre la période du 1^{er} mars 2020 au 30 juin 2020 inclus¹⁴.

Par conséquent, les RCA ne devraient pas voir leur statut TVA influencé négativement en raison de l'absence de revenus due à un événement aléatoire tel que les circonstances exceptionnelles résultant de l'épidémie de COVID-19.

4. Le nouveau régime des fusions et scissions des associations et fondations

Le législateur a souhaité étendre le régime des fusions et scissions aux associations et fondations (art. 13:1 à 13:9 du CSA). Il ne s'agit cependant pas d'une révolution puisque ces entités bénéficiaient déjà, depuis 2010, d'un cadre légal afin de se réorganiser par des opérations d'apport à titre gratuit d'universalité (sorte de « quasi-fusion ») ou de branche d'activités (sorte de « quasi-scission partielle ») ; ces opérations existent toujours aujourd'hui (art. 13:10 du CSA).

Alors que les opérations d'apport n'ont pas pour effet de dissoudre l'entité apporteuse, cette nouvelle forme de réorganisation entraîne la dissolution de plein droit de l'entité concernée par apport de son universalité à une autre entité éligible (fusion) ou à deux ou plusieurs entités éligibles (scission). Le transfert du patrimoine aurait logiquement lieu à titre gratuit puisque l'entité absorbée ou scindée et l'(les) entité(s) absorbante(s) ou bénéficiaire(s) n'ont émis aucun titre en rémunération d'un quelconque apport. En outre, il n'est pas possible de procéder à une scission partielle (en raison de la dissolution de plein droit de l'entité scindée), sauf à recourir à la procédure d'apport à titre gratuit de branche d'activités.

Sur le plan comptable, l'article 3:56 de l'AR/CSA prévoit un traitement en continuité comptable, en tenant compte de la composition et de la qualification fiscales des fonds propres de l'entité absorbée ou scindée.

12 Q.P. n° 481 de Dispa du 16 juillet 2015, Q.R., *Chambre*, 2015-2016, n° 52.

13 CJCE, 22 novembre 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, points 11-13.

14 Circulaire n° 2020/C/68 concernant l'évaluation de la présence, ou non, de but lucratif dans le chef d'une régie communale autonome, 15 mai 2020, www.fisconetplus.be.

En matière d'impôts directs, le traitement des fusions et scissions est plus complexe. Plusieurs hypothèses sont envisageables selon que les entités participant à une telle opération sont assujetties à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés ; en outre, il y a lieu de tenir compte du statut fiscal de l'entité résultant de l'opération.

Si les entités participant à l'opération sont toutes assujetties à l'impôt des personnes morales, aucune cotisation à l'impôt des personnes morales n'est en principe due.

Si les entités concernées sont toutes assujetties à l'impôt des sociétés, la définition fiscale autonome de ces opérations a été étendue aux fusions et scissions d'associations et de fondations (art. 2, § 1^{er}, 6^o/1, alinéa 3, du CIR 92), de sorte que, si l'opération envisagée n'a pas comme objectif principal, ou comme un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscale, la neutralité fiscale prévue par l'article 211 du CIR 92 trouve à s'appliquer. Il y a cependant lieu de souligner que le régime de neutralité fiscale n'a pas été étendu aux opérations d'apport ; un oubli du législateur ?

La complexité fiscale est à son paroxysme lorsque les entités participant à l'opération sont soumises à des statuts fiscaux différents. Le régime de neutralité fiscale ne s'applique pas.

Si l'entité absorbée ou scindée est la seule assujettie à l'impôt des sociétés, elle est réputée être liquidée fiscalement ; se posent alors de nombreuses questions (exigibilité du précompte mobilier, éventuel avantage anormal ou bénéfvole octroyé, sort des pertes fiscales, interaction avec le nouvel article 210/1 du CIR 92). Si l'entité absorbante ou bénéficiaire est la seule assujettie à l'impôt des sociétés, d'autres interrogations surgissent (notion de capital libéré, éventuel avantage anormal ou bénéfvole reçu, application de l'article 24 du CIR 92, interaction avec le nouvel article 184quinquies du CIR 92).

Les opérations d'apport connaissent cette même complexité, à laquelle s'ajoute la difficulté de la base légale applicable : une telle opération est-elle traitée (fiscalement) comme un apport ou une liquidation (fiscalement exonérée ou non) ?

L'articulation des différentes dispositions légales potentiellement applicables constitue une gageure. À défaut de trancher ces différentes problématiques, le législateur n'offre pas la sécurité juridique et fiscale nécessaire pour ces opérations. Une nouvelle intervention législative semble cruciale pour améliorer la cohérence fiscale des réorganisations des associations et fondations.

La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand

Sabine Garroy, Xavier Gérard et Aurélie Soldai

Avec la collaboration de Camille De Neyer et Alexander Vandendries

Un guide pour maîtriser le traitement fiscal des activités d'une association

Pour atteindre les buts qu'elles se sont fixés, les associations diversifient leurs activités. Si cette diversification est positive sur le plan financier, elle génère souvent des effets fiscaux collatéraux dont les conséquences sont rarement perçues par les organes de gestion et doivent dès lors faire l'objet d'une attention spécifique et professionnelle.

Le présent ouvrage décrit de manière détaillée et pratique la fiscalité directe et indirecte du secteur non marchand, qui a connu d'importants bouleversements au cours des dernières années. Son ambition est de permettre aux responsables d'associations et à leurs conseillers de répondre à leurs interrogations.

Sont notamment présentés :

1. En matière d'impôts directs

- les conséquences fiscales de l'introduction du Code des sociétés et des associations dans l'arsenal législatif belge et le régime fiscal des opérations de transformations et de réorganisations (fusions, scissions et apports) ;
- un état des lieux de la fiscalité des intercommunales et des structures assimilées (depuis la réforme introduite au cours des années 2014 et 2015) ;
- les dernières évolutions jurisprudentielles concernant l'exonération du précompte immobilier pour les immeubles affectés à des fins altruistes ;
- les changements relatifs à la redevabilité du précompte mobilier depuis la loi du 28 avril 2019.

2. En matière de TVA

- la notion d'assujettissement à la TVA et les catégories d'assujettis, parmi lesquelles bon nombre d'organismes du secteur non marchand sont susceptibles d'être classés, dont les organismes publics depuis les circulaires des 10 décembre 2015 et 22 décembre 2017 ;
- les opérations imposables du point de vue de la TVA ainsi que les exemptions propres au secteur non marchand ;
- les règles relatives aux locations immobilières telles que modifiées au 1^{er} janvier 2019 et aux acquisitions intracommunautaires à la suite des modifications « quick fixes », entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2020 ;
- les principes permettant de désigner le redevable de la TVA ;
- la question du droit à déduction, clé de voûte du système TVA ;
- les formalités en matière de TVA ;
- le statut et traitement TVA des exploitants d'infrastructures sportives, organisateurs de spectacle, artistes, organismes syndicaux, hôpitaux et subsides.

www.anthemis.be – commande@anthemis.be



2020 – 412 p. – 82 €