

*Moniteur belge, bien que cette possibilité ne soit pas explicitement stipulée dans le CSA ? ».*

Le Vice-premier ministre et ministre de la Justice a répondu laconiquement : « *Un adminis-*

*trateur démissionnaire d'une ASBL, d'une AISBL ou d'une fondation a effectivement le droit de publier lui-même sa démission, sous sa propre responsabilité ».*

**JEAN PIERRE VINCKE**

Réviser d'entreprises honoraire

## **VOLONTARIAT AUPRÈS D'ASBL ASSUJETTIES À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS : MISE À JOUR DE LA POSITION FISCALE**

*Pour rappel, le volontariat est un sous-ensemble du bénévolat : celui qui s'exerce au profit d'une personne morale sans but lucratif, qui prend une couverture d'assurance en responsabilité civile pour ses volontaires que, par ailleurs, elle peut défrayer (remboursement des frais engagés). Une loi du 3 juillet 2005 est consacrée à la situation des volontaires : le défraiement peut s'opérer soit sur présentation de pièces justificatives (« frais réels »), soit via un forfait dont le montant autorisé est plafonné (« frais forfaitaires »), avec en sus éventuellement le remboursement de frais pour les déplacements (limités à 2.000 km/an pour ce qui est des déplacements en véhicule personnel). Ces défraiements, moyennant le respect des plafonds le cas échéant, ne donnent lieu à aucune imposition, parce qu'ils représentent le remboursement de frais que les bénéficiaires effectuent dans le cadre d'une activité quelconque à laquelle on peut considérer qu'ils consacrent leur temps libre, de sorte qu'il ne peut être question de revenus professionnels. Sur le plan social, à condition de respecter les conditions de la loi sur le volontariat, les montants alloués ne seront pas assujettis aux cotisations ONSS ou INASTI.*

*Pour pouvoir recourir au régime du volontariat, il convient notamment d'exercer son activité en faveur d'une organisation sans but lucratif ad hoc. De ce point de vue, les positions sociale et fiscale diffèrent. Afin de rétablir un parallélisme avec le traitement social en la matière, le ministre des Finances a demandé à son Administration de mettre à jour sa position. Les lignes qui suivent sont dédiées à l'exposé de la situation antérieure et de la mise à jour opérée par une circulaire du 3 janvier 2023.*

### **Situation antérieure : plan social vs. plan fiscal**

Pour être qualifiée de volontariat, l'activité menée par la personne physique doit être exercée gratuitement et librement (« *sans rétribution ni obligation* »), au profit d'autrui, en dehors de son contrat de travail et dans une organisation *ad hoc*, hors du cadre familial et privé. La loi sur les volontaires, en son article 3, 3<sup>o</sup>, précise ce qu'on entend par « *organisation ad hoc* », à savoir : « *toute association de fait ou personne morale de droit public ou privé, sans but lucratif, qui fait appel à des volontaires (étant entendu que, par association de fait, il y a lieu d'entendre toute association dépourvue de la*

*personnalité juridique et composée de deux ou plusieurs personnes qui organisent, de commun accord, une activité en vue de réaliser un objectif désintéressé, excluant toute répartition de bénéfices entre ses membres et administrateurs, et qui exercent un contrôle direct sur le fonctionnement de l'association)* ».

Autrement dit, l'on peut réaliser des prestations dans le cadre du volontariat au profit d'associations sans but lucratif, avec ou sans la personnalité juridique, ou encore d'organismes publics (tels que des administrations communales ou des CPAS).

Sur le plan social, il est essentiel pour l'application de la loi sur les volontaires que l'organisation poursuive un but désintéressé et qu'il n'y ait pas d'enrichissement des membres.

Sur le plan fiscal, une circulaire du 4 mars 1999 précisait notamment que les sociétés, associations, établissements ou institutions qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui sont soumis à l'impôt des sociétés devaient être exclues du régime du volontariat<sup>1</sup>. L'exemple suivant était cité : un bénévole dans une maison de retraite qui, bien que constituée sous la forme d'une ASBL, est soumise à l'impôt des sociétés.

Conformément à cette position fiscale, le ministre des Finances avait précisé en 2015 que seules les sociétés à finalité sociale (SFS) qui n'étaient pas soumises à l'impôt des sociétés pouvaient recourir à des volontaires<sup>2</sup>. Rappelons au passage qu'en vertu de l'avis publié au Moniteur belge du 13 juillet 1996, seules les SFS qui excluaient statutairement toute distribution de dividendes pouvaient prétendre à un assujettissement à l'impôt des personnes morales.

Compte tenu de la préoccupation de maintenir un parallélisme avec le traitement social en la matière, et à l'occasion de deux questions parlementaires posées en juin<sup>3</sup> et juillet 2021<sup>4</sup>, le ministre des Finances avait demandé à son administration de vérifier si cette exclusion des ASBL assujetties à l'impôt des sociétés était conforme aux dispositions de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires.

<sup>1</sup> Art. 4 de la circulaire du 5 mars 1999.

<sup>2</sup> Réponse à la Question 264 de M. Vercamer du 26 mars 2015, *Questions et Réponses*, Chambre, 2014-2015, n° 29, pp. 181-182 : « Uniquement dans les cas où des sociétés à finalité sociale sont exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés, il existe la possibilité d'appliquer le régime fiscal d'imposition des indemnités des volontaires ».

<sup>3</sup> Réponse à la question parlementaire n° 477 du 2 juin 2021 de M. Vandenbroucke, *Questions et Réponses*, Chambre, 55, n° 062, pp. 239-241.

<sup>4</sup> Réponse à la question parlementaire n° 532 de M. Matheï du 6 juillet 2021, *Questions et Réponses*, Chambre, 55, n° 062, p. 288-289.

L'auteur de la première question parlementaire avait mis en lumière que différents festivals de musique, structurés en ASBL, devaient dorénavant être assujettis à l'impôt des sociétés vu l'évolution de leurs affaires. Outre le coût représenté par cet assujettissement, ce changement de statut fiscal avait un autre impact dès lors que l'assujettissement à l'impôt des sociétés rendait impossible à l'avenir tout recours au régime du volontariat, un volontariat essentiel à la « *riche activité festivalière en Flandre* ».

Il est ressorti de l'enquête commandée par le ministre des Finances qu'il y avait bel et bien une interprétation différente sur le plan social et sur le plan fiscal dès lors que, sur le plan social, le fait que l'ASBL soit assujettie à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés est sans importance.

Instruction avait été donnée de mettre à jour la position fiscale et de la clarifier dans un addendum à la circulaire n° Ci.RH.241/509.803 du 5 mars 1999.

### Situation actuelle : une interprétation commune sur les plans social et fiscal

La clarification demandée est intervenue par le biais d'une circulaire 2023/C/2 du 3 janvier 2023 ; elle constitue le 27<sup>e</sup> addenda à la circulaire de 1999.

La circulaire précise que : « *les ASBL qui se livrent à des opérations de caractère lucratif, et qui sont assujetties à l'impôt des sociétés, peuvent toutefois être considérées comme une personne pour compte de laquelle l'activité est exercée au sens de la circulaire sur les bénévoles du 5 mars 1999. Bien entendu, l'ASBL doit poursuivre un but désintéressé et il ne peut y avoir aucun enrichissement des membres.* »

Cette nouvelle position fiscale est entrée immédiatement en vigueur, et ce à tous les stades de la procédure.

## Conclusion

Une ASBL, poursuivant un but désintéressé et qui n'enrichit pas ses membres, quel que soit son statut fiscal (assujettie à l'impôt des personnes morales ou soumise à l'impôt des sociétés) peut faire appel à des volontaires au sens de la loi du 3 juillet 2005 avec efficacité sur les plans social et fiscal.

Deux questions ne trouvent cependant pas de réponse explicite dans la circulaire: 1) Comment interpréter les exigences de poursuite d'un but désintéressé et d'interdiction d'enrichissement de ses membres pour d'autres entités ? 2) une coopérative agréée comme entreprise sociale pourrait-elle faire appel à des volontaires ?

En vertu de l'article 1:2 du Code des sociétés et des associations (CSA), une ASBL doit poursuivre un but désintéressé. Aussi, elle est soumise à une contrainte de non distribution dès lors qu' « *elle ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts* ». Aussi, le boni de liquidation d'une ASBL doit être affecté à une fin désintéressée<sup>5</sup>. Une ASBL remplit donc bel et bien les exigences *ad hoc*.

Est-ce que ces deux conditions peuvent également être rencontrées par certaines sociétés ? Comment, pour celles-ci, identifier le respect des deux conditions pertinentes (but désintéressé et interdiction d'enrichissement des membres) ? Pourrait-on se référer, pour ce faire, au statut de personne morale sans but lucratif, condition d'accès pour pouvoir invoquer les articles 181 et 182 du CIR<sup>6</sup>, sans tenir

<sup>5</sup> Art. 2:9, § 2, 9° et 9:2 du CSA.

<sup>6</sup> Bien que le but lucratif ne constitue pas une condition d'assujettissement à l'impôt des sociétés au sens de l'article 179 du CIR, l'article 220, 3° du CIR, en ce qu'il renvoie aux dispositions des articles 181 et 182 du CIR, fait de l'absence de but de lucre une des conditions d'assujettisse-

ment à l'impôt des personnes morales. Ces dispositions permettent à une ASBL, nonobstant l'exercice d'une activité économique, d'être assujettie à l'impôt des personnes morales dès lors qu'elle agit principalement, voire exclusivement, dans un domaine privilégié (cf. la défense des intérêts professionnels ou l'enseignement ; art. 181 du CIR) ou que les opérations économiques sont marginales, accessoires ou encore qu'elles ne mobilisent pas des méthodes industrielles ou commerciales (art. 182 du CIR). Seules les ASBL et « autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif » peuvent invoquer ces dispositions. Autrement dit, le statut de personne morale sans but lucratif est une condition d'accès aux articles 181 et 182 du CIR.

<sup>7</sup> M.B., 13 juillet 1996.

<sup>8</sup> Pour différentes illustrations, voy. notamment décisions n° 2015.595 du 22 décembre 2015 et n° 2015.749 du 1<sup>er</sup> mars 2016.

<sup>9</sup> Décision anticipée n° 2022.0022 du 25 mars 2022. Pour un commentaire, voy. E. Schiepers, « Pour la SC agréée comme entreprise sociale, l'IPM est-il possible ? », *Fisco-logue*, n° 1757, 9 septembre 2022, p. 1.

compte de l'impôt sur les revenus *in fine* applicable ?

À cet égard, à la lumière d'un avis du ministre des Finances évoqué *supra* au sujet des SFS<sup>7</sup> et de la pratique du service des décisions anticipées (relative au statut fiscal des intercommunales<sup>8</sup> et à celui des coopératives agréées comme entreprise sociale<sup>9</sup>), deux mentions doivent impérativement figurer dans les statuts pour pouvoir prétendre au statut de personne morale sans but lucratif, à savoir 1) l'interdiction de distribution d'un dividende et 2) l'affectation désintéressée du boni de liquidation.

Notons que ces deux conditions étaient suffisantes pour que les SFS, dès lors qu'elles étaient *in fine* soumises à l'impôt des personnes morales, puissent recourir à des volontaires. Avec le CSA, la variante de SFS a disparu et a été remplacée par un agrément comme entreprise sociale, uniquement accessible aux coopératives (dès lors désignées en tant que SC agréées comme ES).

De l'avis du service des décisions anticipées, ces SC agréées comme ES peuvent, moyennant les deux mentions statutaires *ad hoc*, être considérées comme ne poursuivant pas un but

de lucre<sup>10</sup>. Est-ce qu'elles pourraient dès lors faire appel à des volontaires ? Le SPF finances n'a rien précisé les concernant. Notons, pour terminer, que le Conseil supérieur des volontaires (CSV) a été consulté pour avis sur cette question et que dans un avis rendu en décembre 2022<sup>11</sup>, le CSV a conclu comme suit : « Le CSV remet un avis défavorable quant au recours aux volontaires par tous types de coopératives. Le CSV estime que le volontariat au sein des coopératives ne sera pas possible tant que les conditions suivantes ne seront pas remplies :

1) Il existe une liste accessible à toutes et tenue à jour répertoriant l'ensemble des SCES

<sup>10</sup> Décision anticipée n° 2022.0022 du 25 mars 2022, nos 33 et 34.

<sup>11</sup> <https://conseilsuperieurvolontaires.belgium.be/docs/avis-2022-societes-cooperatives.pdf>

*AGRÉÉES ET SC AGRÉÉES COMME ES respectant les quatre conditions suivantes :*

*a. Pas de reversement de bénéfices ou de dividendes à ses coopérateurs*

*b. Interdiction de la revente de parts avec une plus-value*

*c. Les administrateurs sont des personnes physiques*

*d. Plus de la moitié des parts sont détenues par des personnes physiques*

2) Il est interdit pour une personne d'être en même temps volontaire et travailleur dans la même coopérative ».

Affaire à suivre donc.

**SABINE GARROY**

Chargée de cours à l'ULiège (Tax Institute)

## **ASBL OCCUPANT PLUS DE 50 TRAVAILLEURS : LE RAPPORT BISANNUEL SUR LA STRUCTURE DES RÉMUNÉRATIONS**

*Dans le cadre de la loi du 22 avril 2012 visant à lutter contre l'écart salarial entre hommes et femmes, un arrêté royal du 25 avril 2014 prévoit l'établissement d'un rapport d'analyse sur la structure de la rémunération des travailleurs. L'objectif de ce rapport est de déterminer si l'entreprise mène une politique de rémunération neutre sur le plan du genre et, si tel n'est pas le cas, y aboutir en concertation avec la délégation du personnel.*

L'obligation concerne les entreprises, y compris les ASBL, occupant au moins 50 travailleurs. Un rapport « complet » doit être établi par les entreprises d'au moins 100 travailleurs ; les entreprises occupant au moins 50 travailleurs, mais moins de 100, établissent un rapport « abrégé ». Ces seuils se déterminent conformément à la législation sur les élections sociales, à laquelle on se reportera pour la notion de travailleur, la prise en compte des travailleurs à temps partiel ou temporaires, etc.

Le rapport doit être établi tous les 2 ans et porter sur les deux derniers exercices comptables. Il est transmis dans les 3 mois de la clôture de l'exercice comptable au conseil d'entreprise ou, à défaut de conseil d'entreprise, au CPPT. Une concertation a lieu au sein de ces organes pour décider si le rapport appelle un plan d'action.

Comme la réglementation s'est appliquée pour la première fois suite à l'exercice comptable 2014, un rapport doit donc être établi avant fin mars au sujet des exercices 2021-2022, du moins pour les entreprises -la majorité- dont