

SOMMAIRE

**FAUT-IL POUR RESTER À L'IPM,
TRANSFORMER LA SFS EN ASBL ?**

1

**QUEL TAUX DE TVA SUR LES
FRAIS D'ÉNERGIE POUR LES ASBL
QUI HÉBERGENT DES PERSONNES
PHYSIQUES ?**

7

ASBL Actualités

Lettre d'information

FAUT-IL POUR RESTER À L'IPM, TRANSFORMER LA SFS EN ASBL ?

Une société qui prévoit l'éventualité d'une distribution de dividende dans ses statuts est soumise à l'impôt des sociétés. Sans régime fiscal propre, les sociétés à finalité sociale qui interdisaient dans leurs statuts la distribution d'un dividende pouvaient se targuer d'un statut de « personne morale sans but lucratif » et, sous conditions, être assujetties à l'impôt des personnes morales. Lors de l'introduction du Code des sociétés et des associations, cette variante a été supprimée. La question se posait de savoir si, pour rester à l'impôt des personnes morales, il convenait de transformer la société à finalité sociale en ASBL ? Nous allons le voir, le service des décisions anticipées a répondu à cette question, tout en suscitant toutefois de nouvelles interrogations.

IPM vs. ISOC – deux impôts très différents

L'impôt des personnes morales (« IPM ») et l'impôt des sociétés (« ISOC ») sont deux régimes d'imposition très différents. Les disparités entre l'un et l'autre touchent la *base d'imposition*, le *taux d'imposition* et le *mode de perception* de l'impôt. L'ISOC est un impôt établi sur l'ensemble des revenus nets – 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 imposable (art. 215 du Code des impôts sur les revenus – « CIR »). Les précomptes mobiliers éventuellement retenus y sont imputables et, le cas échéant, remboursables (art. 276 et s. du CIR) L'IPM. frappe principalement certains revenus passifs – essentiellement de sources mobilières et immobilières – énumérés par la loi (art. 221 à 224 du CIR). De plus, chaque élément taxable subit un régime d'imposition distincte (art. 225 et 226 du CIR) avec pour conséquence que l'imputation, voire la récupération éventuelle des précomptes mobiliers payés est exclue (art. 293 du CIR).

L'IPM peut se révéler plus lourd que l'ISOC dans des situations particulières. Certains l'évoquent d'ailleurs en tant que « piège financier redoutable »¹. T. Afschrift décrit, lui, une situation paradoxale : « *il y a exonération totale des revenus des activités lucratives de nature commerciale ou industrielle, et c'est bien là que réside le principal avantage de l'application de l'impôt des personnes morales. Paradoxalement, les associations n'exerçant pas d'activités lucratives sont souvent pénalisées par ce régime qui se veut plus favorable. Ainsi, une ASBL charitable qui percevrait des revenus mobiliers sup-*

portera le précompte mobilier sur ceux-ci, sans espoir d'en obtenir le remboursement, et ce même si elle ne réalise aucun bénéfice. Le paradoxe est d'autant plus saisissant qu'une société commerciale bénéficiant de mêmes revenus, mais ne réalisant aucun bénéfice récupérerait le précompte mobilier, l'impôt des sociétés étant, comme la base imposable, nul dans ce cas ! »².

En conclusion, l'assujettissement à l'ISOC n'est donc pas nécessairement quelque chose de négatif.

IPM ou ISOC – un système différencié en fonction de la présence ou non d'un but lucratif

Une personne morale qui a son siège réel en Belgique est nécessairement soumise à l'IPM ou à l'ISOC. Le raisonnement à appliquer pour déterminer l'impôt applicable se décline tout au plus en trois étapes.

1. la personne morale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif³ ? ;
2. si tel est bien le cas, la « personne morale sans but de lucre fiscal » agit-elle principalement ou exclusivement dans un domaine privilégié (par exemple les unions professionnelles, l'aide aux familles, l'enseignement, les foires ou expositions⁴) ? ;
3. sinon, la « personne morale sans but de lucre fiscal » se cantonne-t-elle à la réalisation d'opérations autorisées (par exemple en ne réalisant que des opérations économiques accessoires ou en s'abstenant de recourir à des méthodes industrielles ou commerciales⁵) ?

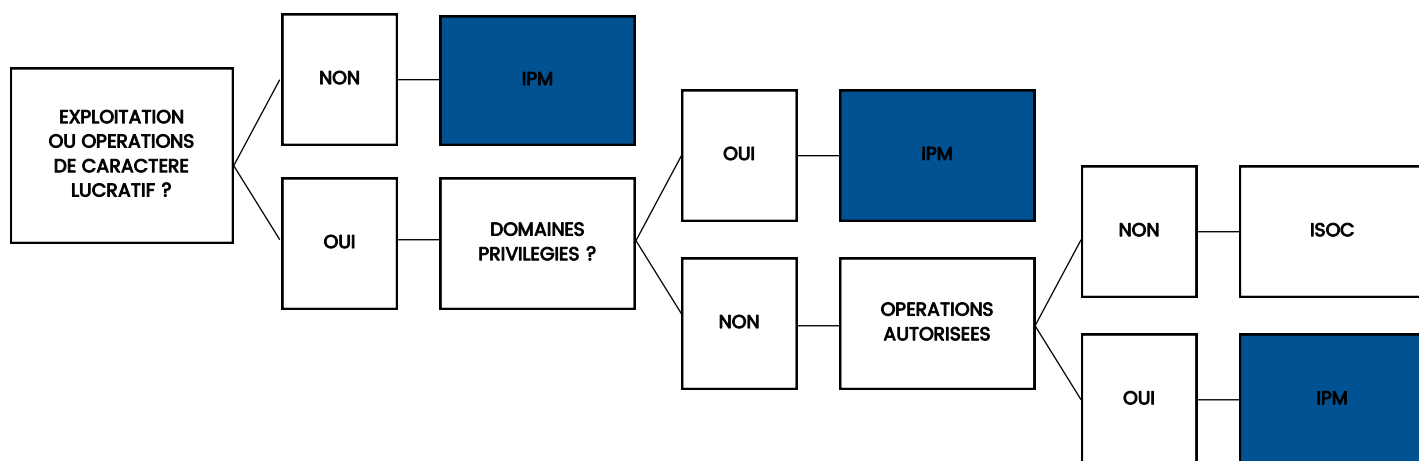
² T. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », in Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, Les a.s.b.l., *évaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, pp. 443-461, spéc. n° 16, p. 453.

³ Art. 220, 3° CIR.

⁴ Art. 181 CIR.

⁵ Art. 182 CIR.

¹ M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, « A.S.B.L. », *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. n° 1629, p. 1150.



Le raisonnement compte « tout au plus » trois étapes, car seule l'ASBL ou une autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif a accès aux trois étapes du raisonnement. Une personne morale est considérée comme une « personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif » lorsqu'elle ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés⁶.

Si la personne morale poursuit un but lucratif, le raisonnement par étapes n'a plus lieu et, pour départager l'ISOC de l'IPM, la réponse à la question de savoir si cette entreprise se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, autrement dit une activité économique, est la seule qui compte. Or, dès l'instant où elle distribue un dividende⁷ ou quand elle prévoit l'éventualité⁸ d'une distribution de bénéfices, une société est censée se livrer à des opérations de caractère lucratif. Dit autrement, une société qui entend procurer des bénéfices à ses membres est donc d'office soumise à l'ISOC⁹.

⁶ Com.I.R., n° 179/12 *a contrario*.

⁷ Com.I.R., n° 179/18.

⁸ Circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016 (Ci.700.544) concernant le changement en matière d'assujettissement des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet, des régies communales autonomes et les associations, n° 15.

⁹ Voy., pour un arbre décisionnel à quatre étapes, la contribution de Pierre Goblet (« ASBL : IPM VERSUS I.SOC. ») dans le dossier d'ASBL Actualités n°25 (2002) consacré au « but désintéressé », p. 43.

Rétroactes : la SFS et un possible statut de personne morale sans but lucratif

Au milieu des années 1990, la société à finalité sociale (« SFS ») avait été instaurée pour combler une lacune : l'absence d'un cadre juridique permettant de combiner une activité commerciale à grande échelle et une finalité désintéressée. En effet, d'une part, une ASBL ne pouvait pas exercer une activité commerciale principale¹⁰ ; d'autre part, la société ne pouvait pas poursuivre un objectif désintéressé dès lors qu'elle était constituée dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct (*cf.* un dividende) ou indirect (*cf.* une économie). Une exception à ce principe avait été prévue pour les associés qui optaient pour la variante à finalité sociale. Cette variante pouvait se greffer sur la plupart des sociétés à forme commerciale, dont la société coopérative. Pour pouvoir se targuer de ce statut, les sociétés devaient adopter certaines règles de fonctionnement et rédiger leurs statuts en conséquence¹¹.

¹⁰ Voy. *supra*, n° 4.

¹¹ Selon les termes de l'article 661 du Code des sociétés, l'une des formes de sociétés ad hoc peut adopter ladite variante lorsqu'elle n'est pas vouée à l'enrichissement de ses associés et lorsque ses statuts contiennent des indications spécifiques, notamment : un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial pour les associés ; la politique d'affectation des profits conforme aux finalités internes et externes de la société ; une limitation du pouvoir vital ; un rapport spécial sur la manière dont la société a veillé à réaliser le but qu'elle s'est fixé ; les modalités permettant à chaque membre du personnel d'acquiescer la qualité d'associé ; une affectation du boni de liquidation affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la société.

Alors qu'un cadre fiscal spécifique était initialement envisagé¹², rien n'avait en définitive été prévu. On pouvait uniquement compter sur une position administrative¹³ en vertu de laquelle certaines SFS – celles qui prévoyaient une clause interdisant la distribution d'un dividende¹⁴ – pouvaient être qualifiées de « personnes morales sans but lucratif ».

A la lumière de la pratique du service des décisions anticipées relative au statut fiscal des intercommunales – qui est conforme à la position administrative retenue pour les SFS –, 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 (clause qui était obligatoire pour toute SFS¹⁵).

La suppression de la SFS et l'émergence de la coopérative agréée comme entreprise sociale

Avec le CSA, les définitions d'ASBL et de société ont été réaménagées : une ASBL peut réaliser toute activité économique pour réaliser son but désintéressé¹⁶ tandis qu'une société peut, outre son but de lucre sociétaire, poursuivre d'autres buts¹⁷. De tels réaménagements ont conduit le législateur à supprimer la variante de la SFS dès lors que le vide qu'elle était censée combler a disparu. Toutefois, un nouvel agrément a été instauré pour « tenir compte de l'économie so-

ciale »¹⁸ : l'agrément comme entreprise sociale¹⁹. Cet agrément, uniquement envisageable pour les sociétés coopératives, est décerné sous conditions par le SPF économie. Une fois agréées, ces coopératives sont qualifiées de sociétés coopératives agréées comme entreprise sociale (en abrégé « SC agréées comme ES »).

Trois conditions générales d'agrément sont prévues dans le CSA ; celles-ci doivent se retrouver dans les statuts : 1) la société doit générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société ; 2) pour tout avantage patrimonial qu'elle accorderait aux actionnaires, la société ne peut pas accorder plus que 6 % de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier, comme cela est prévu par l'arrêté royal du 8 janvier 1962 ; 3) lors de la liquidation, après apurement du passif et remboursement de l'apport versé par les actionnaires et non encore remboursé, le boni de liquidation doit recevoir une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée. Des conditions additionnelles sont prévues dans un arrêté royal du 28 juin 2019²⁰.

La possible transposition du raisonnement tenu pour les SFS à l'endroit des SC agréées comme ES

Si, en droit des personnes morales comme en droit fiscal, la société coopérative agréée comme entreprise sociale s'est substituée à la SFS, la SC agréée comme ES peut-elle, elle aussi, revendiquer le statut de personne morale sans but lucratif ? Conformément à l'article 8:5 du CSA, le boni de liquidation doit obligatoire-

¹² *Doc. parl.*, Sénat, 1993-1994, n° 1086/4, p. 151

¹³ Et ce par le biais, d'une part, de la réponse apportée par le ministre des Finances à une question parlementaire en juin 1996 (Question n° 374 de M. Canon du 1^{er} avril 1996, Chambre, 1995-1996, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 17 juin 1996, n° 38, p. 4930) et, d'autre part, d'un avis publié au Moniteur belge (Avis du ministère des finances, *M.B.*, 13 juillet 1996)

¹⁴ En vertu de l'art. 661, al. 1^{er}, 1^o du Code des sociétés, les associés d'une SFS ne recherchaient qu'un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial.

¹⁵ Le boni de liquidation recevait obligatoirement une affectation désintéressée particulière dans toutes les SFS (art. 661, al. 1^{er}, 9^o du Code des sociétés).

¹⁶ Art. 1:2 CSA.

¹⁷ Art. 1:1 CSA.

¹⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 9.

¹⁹ Art. 8:5 CSA.

²⁰ Art. 6 de l'arrêté royal du 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale (*M.B.*, 11 juillet 2019). Voy. pour davantage d'informations : <https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/creer-une-entreprise/demarches-pour-creer-une/formes-de-societes/societes-cooperatives/agrement-comme-entreprise>.

ment être affecté de manière désintéressée (condition 2)²¹. L'insertion d'une clause d'interdiction de distribution de dividendes est-elle concevable (condition 1) ? Cette question était controversée en doctrine.

Pour garantir le maintien d'un *statu quo* avec les SFS – le CSA est en principe fiscalement neutre – et éviter toute insécurité juridique à cet égard, il convenait de consacrer officiellement que le dispositif prévu en 1996 pour les SFS était valable *mutatis mutandis* pour les sociétés agréées (comme) entreprise sociale.

Dans le cadre d'une décision anticipée n° 022.0022 du 25 mars 2022, le SDA a confirmé ce point de vue : une SFS (sous forme de société coopérative), constituée dans le but d'ériger et de mettre à disposition des locaux à deux ASBL ayant comme objet l'épanouissement et l'insertion des personnes en situation de handicap mental, est assujettie à l'ISOC. Elle met ses statuts en conformité avec les dispositions du CSA en avril 2021 tout en conservant la forme d'une société coopérative. L'activité de la coopérative, à savoir la mise en location d'un ensemble immobilier, constitue une activité permanente génératrice de bénéfices (ou de pertes selon l'exercice comptable considéré) ; la société accomplit par conséquent des opérations de caractère lucratif. Pour prétendre à l'avenir à un assujettissement à l'IPM, il convient de vérifier si cette coopérative pourrait désormais se prévaloir des articles 181 ou 182 du CIR 1992 en tant que « personne morale sans but lucratif ». Les statuts modifiés enseignent que 1) l'assemblée générale a le pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice sachant qu'aucune distribution de dividende aux actionnaires ne pourra jamais avoir lieu et 2) toute distribution de dividende sous forme de boni de liquidation est proscrite ; seul le remboursement de l'apport versé par les actionnaires est autorisé. Sur cette base, le SDA déduit que la coopérative X ne poursuivra pas de but de lucre et sera donc

²¹ En vertu de l'article 8:5, § 1^{er}, 3^o, du CSA.

susceptible de pouvoir bénéficier de l'assujettissement à l'IPM.

Conclusion intermédiaire : une réponse... mais de nouvelles questions

Toute coopérative a-t-elle accès au statut de personne morale sans but lucratif ?

Dans la décision anticipée en cause, le SDA a conclu qu'une société coopérative (sans autre précision) pouvait, moyennant des statuts *ad hoc*, être qualifiée de personne morale sans but lucratif. Ce raisonnement peut-il vraiment être tenu pour toutes les coopératives, à savoir même pour celles qui ne sont pas agréées (comme) entreprise sociale ? N'y-a-t-il pas des « obstacles non fiscaux » à prendre en compte ?

Concernant les obstacles non fiscaux, nous ne faisons pas tant référence à l'article 1:1 du CSA en vertu duquel un des buts de la société est « *de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou²² indirect* ». L'article 1:1 est *a priori*²³ satisfait dès lors qu'un des buts de la société est de procurer un avantage patrimonial indirect en l'absence même d'une distribution d'un avantage patrimonial direct.

Nous pensons plutôt à l'article 6:40 du CSA selon lequel « *chaque action d'une société coopérative participe au bénéfice ou au solde de liquidation. Sauf disposition statutaire contraire, chaque action donne droit à une part égale du bénéfice et du solde de liquidation* ».

Ainsi, selon une lecture littérale de cette disposition, les statuts d'une société coopérative ne pourraient exclure la perception d'un dividende et l'attribution d'une partie du boni de liquidation. Il serait, en revanche, possible de supprimer l'un ou l'autre. Ainsi, selon cette lecture, si l'on prive les associés d'une part du boni de li-

²² Nous soulignons.

²³ La possibilité de constituer une société sans but lucratif sous l'empire du Code des sociétés était toutefois expressément prévue à l'article 1^{er}, al. 3 du Code des sociétés.

quidation, il serait proscrit de les priver d'un dividende lorsque la société coopérative est en rythme de croisière. Néanmoins, une lecture contextuelle, notamment liée à l'élaboration des dispositions du CSA relatives aux sociétés coopératives, laisserait envisager la possibilité de supprimer l'un *et* l'autre.

Concernant les SC agréées comme ES – et *mutatis mutandis* les SC agréées²⁴ –, il nous semble possible de tenir un raisonnement différent : l'article 8:5, § 1^{er}, 2^o, du CSA prévoit un maximum de ce que la SC agréée comme ES peut distribuer, notamment, sous la forme d'un dividende (en l'occurrence un taux de 6 %). Ce plafond est bel et bien respecté si la coopérative ne distribue aucun dividende²⁵. Compte tenu de l'adage *lex specialis generali derogant*, l'article 8:5 du CSA (disposition spécifique à la SC agréée comme ES), prime l'article 6:40 (disposition applicable aux sociétés coopératives). Pour les autres coopératives par contre, le statut de personne morale sans but lucratif

²⁴ Le raisonnement construit sur la base du principe « *lex specialis* » pourrait également être développé *mutatis mutandis* pour une coopérative agréée « CNC », moyennant la rédaction adéquate de ses statuts: l'article 8:4 du CSA, disposition spécifique à la SC agréée, devrait également prévaloir sur l'article 6:40 du même code, disposition applicable aux sociétés coopératives. L'article 8:4 renvoie à la loi du 20 juillet 1955 et à ses arrêtés d'exécution. Pour rappel, l'arrêté royal du 8 janvier 1962 précise que le dividende octroyé aux associés sur les parts du capital social ne peut dépasser 6 %, condition respectée si aucun dividende n'est distribué. Aussi, l'article 8:4, dernier alinéa, précise que les statuts d'une SC agréée peuvent prévoir une affectation du boni de liquidation à des activités économiques ou sociales que la société entendait promouvoir.

²⁵ Voy. également en ce sens L. De Broe et M. Peeters, « Profonde simplification des formes de sociétés et entrée en vigueur », *Le Fiscologue*, n° 1610, 3 mai 2019, p. 3 : « En principe, une SC agréée comme entreprise sociale après l'entrée en vigueur du CSA peut également remplir ces conditions. L'une des conditions de l'agrément est précisément qu'elle ne peut distribuer aucun avantage patrimonial à ses actionnaires, à l'exception d'un dividende limité (art. 8:5, § 1, 2^o, CSA). *Cela n'empêche pas une exclusion statutaire de tout avantage patrimonial. On obtient ainsi la neutralité du régime par rapport à la position administrative actuelle.* »

nous semble dépendre de la portée de cet article 6:40.

La coopérative dont question dans la décision anticipée 2022.0022 n'était-elle pas nécessairement agréée comme entreprise sociale ?

Ne faut-il pas considérer que la coopérative dont il était question dans la décision était nécessairement présumée agréée comme entreprise sociale ? En effet, compte tenu des dispositions transitoires du CSA, les SFS qui existaient au 1^{er} mai 2019 sont présumées agréées comme entreprise sociale²⁶. La présomption d'agrément est simple et peut être renversée par le ministre de l'Économie (SPF) selon les modalités prévues dans un arrêté royal du 28 juin 2019²⁷ ; cinq hypothèses de renversement coexistent. Avant 2024 (échéance de mise à jour des statuts) toutefois, il n'y a pas de possible contestation « externe » du statut de SC agréée comme entreprise sociale. A compter de 2024, la présomption devrait tomber au profit d'un agrément en bonne et due forme (si les conditions *ad hoc* sont rencontrées) ou d'une absence d'agrément (si les conditions *ad hoc* ne sont pas rencontrées ou si la SFS créée au départ d'une autre forme de société ne s'est pas transformée en coopérative). A la lumière du régime transitoire, la société ayant sollicité la décision anticipée ici commentée était donc nécessairement présumée agréée comme entreprise sociale.

Conclusion finale

Le SDA a confirmé que, moyennant des statuts *ad hoc*, une ancienne coopérative à finalité sociale, désormais et temporairement présumée agréée comme ES, pouvait être assujettie à

²⁶ Art. 42 des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019, *M.B.*, 4 avril 2019.

²⁷ Art. 3, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 28 juin 2019 portant exécution de l'article 42, § 4, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses concernant la présomption d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, *M.B.*, 11 juillet 2019.

l'IPM. Cette position n'est *a priori* pas transposable à toute coopérative. Faut-il pour autant, par prudence, conseiller la transformation des SFS en ASBL pour garantir un statut sans but lucratif et, le cas échéant, un assujettissement à l'IPM ? Rien n'est moins sûr. Pareille transformation impliquerait de suivre la procédure de transformation *ad hoc* prévue par le titre 2 du livre 14 du CSA (art. 14:31 et suiv.). Aussi, si une telle transformation sous le régime de l'IPM²⁸ n'est pas susceptible d'engendrer des revenus

²⁸ La société assujettie à l'IPM est transformée en une ASBL qui demeurerait soumise à l'IPM. Concernant le traitement fiscal des autres hypothèses (IPM-ISOC ; ISOC-ISOC ; ISOC-IPM), voy. X. Gérard et S. Garroy, « Transformations et réorganisations dans le secteur non marchand », *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 3^e Édition, 2023, pp. 385-462, spéc. pp. 417-418.

imposables, le recours à une ASBL, en lieu et place d'une société coopérative, pourrait par contre susciter un certain coût fiscal dès lors qu'une ASBL, au contraire d'une société coopérative, est soumise à la taxe compensatoire des droits de succession – une taxe qui s'élève actuellement²⁹ à 0,17% du patrimoine de l'ASBL évalué à une valeur de marché³⁰. Pour le surplus, rappelons que les considérations fiscales ne sont qu'une composante à prendre en compte au regard d'autres problématiques.

²⁹ Une réforme pourrait très prochainement être mise en œuvre. Voy. C. Scharff, « La réforme de la taxe sur les ASBL pèsera sur les plus grandes », *L'Écho*, 4 avril 2023, p. 8.

³⁰ Art. 147 et suiv. Code des droits de succession.

SABINE GARROY

Chargée de cours à l'ULiège
(Tax Institute)

QUEL TAUX DE TVA SUR LES FRAIS D'ÉNERGIE POUR LES ASBL QUI HÉBERGENT DES PERSONNES PHYSIQUES ?

Le gouvernement a décidé d'une baisse temporaire du taux de TVA de 21 % à 6 % depuis le 1er mars 2022 sur les factures de fournitures d'électricité et depuis le 1er août 2022 sur les fournitures de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur.

Est-ce que cela concerne toutes les factures et tous les clients ? Non en ce qui concerne l'électricité : en effet dans ce cas cela ne concerne que la facturation à des personnes physiques et qui n'ont pas communiqué de numéro d'entreprise (§1^{er} et 2 de l'article 1bis de l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux). Les ASBL, quelles que soient leurs but et objet social, ne sont pas concernées, même si ces ASBL hébergent des personnes physiques (exemple : maison de repos, maison d'enfants, etc.).

Par contre en ce qui concerne les fournitures de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de

chaleur, aucune limitation n'était prévue (§1^{er} et 2 de l'article 1bis/1 de l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux).

La mesure de réduction du taux de TVA prenait fin le 31 mars 2023. La Chambre des Représentants a entretemps prolongé le régime jusqu'au 30 juin 2023. A partir du 1^{er} juillet 2023, un régime définitif entrera en vigueur et c'est le critère « d'usage non professionnel » (défini dans l'article 420, § 5 de la loi-programme du 27 décembre 2004) qui sera déterminant pour pouvoir bénéficier du taux de 6 % ; toutes les ASBL en sont alors exclues, puisque « grâce » aux modifications intervenues dans le Code de