

L'influence de la définition de l'association dans le nouveau Code des sociétés et associations sur l'assujettissement des A.S.B.L. à l'impôt des sociétés

Laurent SCHEVENELS

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2018-2019

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Xavier GERARD
Sabine GARROY

Remerciements

En préambule de ce travail, je souhaite exprimer mes remerciements à l'égard des personnes qui ont contribué à l'élaboration de ce travail et qui m'ont apporté leur soutien.

Je souhaite tout d'abord exprimer mes remerciements à mes tuteurs académiques, Maître Xavier GÉRARD et Madame Sabine GARROY, pour leur accompagnement, leurs conseils et le temps qu'ils m'ont consacré durant la réalisation de ce séminaire pluridisciplinaire.

Ensuite, je tiens à remercier mon maître de stage, Maître Luc FOGUENNE, et mon collègue et confrère, Maître Jérôme CLÉMENT, pour les avis qu'ils m'ont prodigués.

Table des matières

Table des matières	5
1 Introduction	9
2 Première partie : définition de l'A.S.B.L. sous la loi de 1921	10
2.1 Définition	10
2.2 Interdiction de se livrer à des opérations industrielles ou commerciales	10
2.2.1 Différentes thèses	10
2.2.2 La thèse restrictive	11
2.2.2.1 Elle est accessoire	11
2.2.2.2 Elle est nécessaire à la réalisation du but	11
2.2.2.3 Le bénéfice est affecté à la réalisation du but	11
2.2.3 Critique de la thèse restrictive	12
2.2.4 La thèse libérale	12
2.2.5 Réception des deux thèses en jurisprudence	13
2.2.5.1 Jurisprudence de la Cour de cassation	13
2.2.5.2 Jurisprudence des autres cours et tribunaux	13
2.3 Interdiction de procurer à ses membres un gain matériel	14
2.3.1 Notion de gain matériel	14
2.3.2 Enrichissement indirect des membres	14
2.3.3 Enrichissement de tiers	15
2.4 Requalification d'une A.S.B.L. en société	16
3 Deuxième partie : Critères d'assujettissement	17
3.1 Impôt des sociétés	17
3.1.1 Être régulièrement constitué	17
3.1.2 Avoir la personnalité juridique	18
3.1.3 Avoir son domicile fiscal en Belgique	18
3.1.4 Se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif	18
3.1.4.1 Se livrer à une exploitation	18
3.1.4.2 Se livrer à des opérations à caractère lucratif	19
3.1.4.2.1 Les occupations lucratives	19
3.1.4.2.2 Les occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif	19
3.1.4.3 Distinction entre exploitation et opérations à caractère lucratif	20
3.1.4.4 Porte de sortie : les activités autorisées	20
3.1.5 Ne pas être exclu du champ d'application de l'impôt	20
3.1.6 But de lucre du contribuable	21
3.1.6.1 Définition	21
3.1.6.2 But de lucre et réserves	21
3.1.6.3 Rôle du but lucratif dans l'assujettissement des A.S.B.L. à l'impôt des sociétés	22
3.2 Impôt des personnes morales	23
3.2.1 Raisonement	23
3.2.2 Exploitation et opérations de caractère lucratif	24
3.2.3 Exclusion sur base des articles 180 et 181 du C.I.R.	24
3.2.4 Opérations lucratives autorisées	25
3.2.4.1 Les opérations isolées ou exceptionnelles	25
3.2.4.2 Placement des fonds récoltés	25

3.2.4.3	Les opérations « accessoires » ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales _____	26
3.2.4.3.1	Les activités ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles _____	26
3.2.4.3.2	Le critère quantitatif _____	27
3.2.4.3.3	Le critère de corrélation _____	27
3.2.4.3.4	Autre critère : l'affectation des bénéficiaires _____	28
3.2.4.4	Les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales _____	29
3.3	Conclusion _____	30
4	<i>Troisième partie : Rapport entre définition et droit fiscal _____</i>	32
4.1	L'I.P.M. est l'impôt naturel des A.S.B.L. _____	32
4.1.1	Charge de la preuve _____	32
4.1.2	Gain matériel _____	32
4.1.3	Activités commerciales _____	33
4.1.4	Importance de cette conclusion _____	33
4.2	Rapports entre les thèses concernant les activités dans la définition de la loi de 1921 et le droit fiscal _____	33
4.2.1	Thèse restrictive et critère quantitatif _____	33
4.2.2	Thèse libérale, critère de corrélation et critère d'affectation des bénéficiaires _____	33
4.2.3	Nuances _____	34
4.2.4	Synthèse _____	35
4.2.5	Le but lucratif et le critère d'affectation des bénéficiaires _____	35
4.3	Les fausses A.S.B.L. _____	36
4.3.1	Notion de fausse A.S.B.L. _____	36
4.3.2	Une fausse A.S.B.L. est-elle obligatoirement assujettie à l'impôt des sociétés ? _____	36
4.3.3	Une vraie A.S.B.L. est-elle obligatoirement assujettie à l'I.P.M. ? _____	37
4.4	Réflexion sur le rapport entre la définition de la loi de 1921 et le droit fiscal _____	38
4.4.1	Rappel des règles d'interprétation _____	38
4.4.2	Application au terme « accessoirement » de l'article 182 du C.I.R. _____	39
4.4.3	Historique et analyse des travaux préparatoires _____	39
5	<i>Quatrième partie : la nouvelle définition de l'association et ses implications _____</i>	42
5.1	La nouvelle définition de l'association _____	42
5.1.1	Interdiction de distribuer ou procurer un avantage patrimonial direct ou indirect _____	42
5.1.2	Disparition de l'interdiction au niveau des activités commerciales _____	43
5.1.3	Entrée en vigueur _____	44
5.2	Influence de la nouvelle définition sur le plan fiscal _____	45
5.2.1	Incertitudes _____	45
5.2.2	Rupture du parallélisme entre droit des groupements et droit fiscal ? _____	45
5.2.3	La neutralité fiscale et son interprétation _____	45
5.2.4	Renversement de la charge de la preuve _____	46
5.2.5	Quelle influence pour les A.S.B.L. avec des activités commerciales quantitativement moins importantes ? _____	47
5.2.5.1	La neutralité fiscale _____	48
5.2.5.2	Le principe de sécurité juridique et de confiance légitime _____	48
5.2.5.3	Intention du législateur de 1976 _____	49
5.2.6	Quelle influence pour les A.S.B.L. avec des activités commerciales quantitativement plus importantes _____	49
5.2.6.1	Approche 1 et le parallélisme complet _____	49
5.2.6.2	Approche 2 et le statu quo _____	50

5.2.6.3	Approche 3 et affaiblissement du critère quantitatif	51
5.2.7	La distorsion de concurrence	52
5.2.7.1	Quand y a-t-il concurrence ?	52
5.2.7.2	Rapprochement avec les critères du droit fiscal	53
5.2.7.3	Quand la concurrence est-elle déloyale ?	53
5.2.8	Rôle du critère quantitatif	56
5.2.9	Rôle du critère de corrélation	56
5.3	Proposition de schéma d'analyse	57
5.3.1	Schéma de raisonnement	57
5.3.2	Schéma de raisonnement pour l'application de l'article 182 du C.I.R.	58
5.3.3	Influence de la modification des statuts	59
5.4	Opportunité d'une modification législative	60
5.4.1	Consécration de la deuxième ou troisième approche	60
5.4.2	Consécration de la première approche	60
6	Conclusion	62
	Bibliographie	65

1 Introduction

La réforme du Code de droit économique entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2018 a fait des associations sans but lucratif (ci-après, A.S.B.L.) de véritables entreprises. Le nouveau Code des sociétés et associations (ci-après, C.S.A.) s'inscrit dans la logique de cette réforme en levant la limite imposée jusqu'alors aux A.S.B.L. au niveau des activités commerciales et industrielles auxquelles elles peuvent se livrer.

Le présent travail de fin d'étude a pour objectif d'étudier l'influence de la nouvelle définition de l'association contenue dans le Code des sociétés et des associations sur le raisonnement utilisé pour déterminer l'impôt sur le revenu applicable aux associations sans but lucratif.

Une A.S.B.L. qui ne se livre qu'à des activités visées par l'article 182 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, C.I.R.) est assujettie à l'impôt des personnes morales (ci-après, I.P.M.).

L'article 182 3^o du C.I.R. range parmi les « activités autorisées » : *« 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 »*.

La doctrine et la jurisprudence ont toujours admis que les A.S.B.L. pouvaient exercer des activités commerciales ou industrielles accessoires.

La problématique de l'accessoriété des activités se retrouve tant dans le cadre de la loi de 1921 relative aux A.S.B.L. que dans le cadre du C.I.R. Il est donc logique de déterminer quels liens il existe entre le droit des groupements et le droit fiscal et, vu ces liens, dans quelle mesure le C.S.A. est susceptible de changer le raisonnement applicable aux A.S.B.L.

Le présent travail se divisera en quatre parties.

Dans une première partie, nous rappellerons la définition de l'A.S.B.L. donnée par la loi de 1921 ainsi que les règles qui en découlent et plus particulièrement l'interdiction d'exercer des activités commerciales ou industrielles à titre principal.

Dans une deuxième partie, nous analyserons le régime fiscal des A.S.B.L. au niveau de l'impôt sur les revenus. Nous analyserons notamment les critères utilisés par la jurisprudence pour déterminer si une activité commerciale ou industrielle est accessoire.

Une fois que nous aurons une vue complète de la problématique de l'accessoriété dans le cadre de la loi de 1921 et dans le cadre du C.I.R., nous tenterons de tisser des liens entre le droit des groupements et le droit fiscal dans la troisième partie de ce travail.

Finalement, nous analyserons dans une dernière partie la nouvelle définition de l'association contenue dans le C.S.A. et, au regard des liens dégagés dans la troisième partie, l'influence de cette nouvelle définition sur l'analyse au niveau fiscal.

Nous avons pris le parti de nous concentrer dans le cadre de ce travail sur l'article 182 3^o du C.I.R. car c'est à notre sens à ce niveau que l'influence du C.S.A. se fera principalement ressentir.

2 Première partie : définition de l’A.S.B.L. sous la loi de 1921

L’objectif de cette première partie est de cerner la définition d’A.S.B.L. en droit belge avant l’adoption du C.S.A. Pour ce faire, nous allons vérifier quelle est la définition de l’A.S.B.L. donnée par la loi de 1921 (1). Nous étudierons ensuite les deux interdictions qui découlent de cette définition, à savoir l’interdiction de se livrer à des opérations industrielles ou commerciales (2) et l’interdiction de procurer à ses membres un gain matériel (3). Nous analyserons enfin si une A.S.B.L. peut être requalifiée en société (4).

2.1 Définition

L’alinéa 3 de l’article 1 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes dispose que :

« L’association sans but lucratif est celle qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, et qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel ».

L’A.S.B.L. est donc définie sur base de deux interdictions cumulatives¹ :

1. Interdiction de se livrer à des opérations industrielles ou commerciales ;
2. Interdiction de procurer à ses membres un gain matériel.

2.2 Interdiction de se livrer à des opérations industrielles ou commerciales

2.2.1 Différentes thèses

Différentes interprétations ont été données à cette interdiction² :

Deux thèses ont retenu l’attention. Ces deux thèses estiment que l’A.S.B.L. peut se livrer à des activités commerciales pour autant que celles-ci restent « accessoires ». Les deux thèses ne retiennent toutefois pas la même définition du terme « accessoire ».

Selon une première thèse, l’A.S.B.L. peut se livrer à toute opération industrielle ou commerciale tant que le profit réalisé est affecté à la fin désintéressée de l’A.S.B.L. (ci-après « la thèse libérale »).

Selon une deuxième thèse, seules les opérations industrielles ou commerciales quantitativement moins importantes que les activités désintéressées et nécessaires à la réalisation du but sont autorisées (ci-après « la thèse restrictive »).

¹ P. T’KINT, *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp.680-681.

² T. DELVAUX *et al.*, *Droit de l’entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2012.

2.2.2 La thèse restrictive

Selon les partisans de cette thèse, trois conditions doivent être remplies pour que l'activité puisse être exercée par l'A.S.B.L.³ :

1. Elle est accessoire ;
2. Elle est nécessaire à la réalisation du but ;
3. Le bénéfice est affecté à la réalisation du but.

2.2.2.1 Elle est accessoire

Selon les partisans de la thèse restrictive, cette condition implique que l'activité accessoire doit obligatoirement être quantitativement moins importante que l'activité principale⁴. Les moyens consacrés à l'activité commerciale ou industrielles doivent alors être moins importants que les moyens consacrés à l'activités désintéressée.

2.2.2.2 Elle est nécessaire à la réalisation du but

L'importance du lien exigé entre l'activité et la finalité est controversée en jurisprudence et en doctrine.

Cette condition implique, selon T. KINT, qu'il doit exister un lien direct ou indirect entre l'activité accessoire et l'activité principale ou la finalité de l'A.S.B.L.⁵.

Selon V. SIMONART, il ressort des travaux préparatoires de la loi de 1921 qu'il suffit que l'activité soit nécessaire au financement de l'activité principale ou de la finalité désintéressée de l'A.S.B.L., condition qui serait facilement rencontrée⁶.

Selon M. COIPEL et M. DAVAGLE, partisans de la thèse libérale, cette condition n'a pas de portée significative. Une fois, que l'ensemble des bénéfices est affecté à la réalisation du but désintéressé, cette condition serait remplie⁷.

La Cour de cassation indique dans son arrêt du 3 octobre 1996⁸ qu'il ne suffit pas que l'activité soit simplement utile à la finalité désintéressée de l'A.S.B.L. Selon cet arrêt, il ne suffit pas que l'ensemble des bénéfices sont affectés à la réalisation du but désintéressé. Il faut un lien entre l'activité et le but désintéressé même si celui-ci peut être interprété souplesment⁹.

2.2.2.3 Le bénéfice est affecté à la réalisation du but

Cette condition implique en réalité deux interdictions :

³ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, Bruxelles, Buylant, 2016., pp.80-83.

⁴ P. T'KINT, *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, op. cit., p.845.

⁵ *Ibid.*, pp. 845-846.

⁶ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, op. cit., p.83

⁷ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », op. cit., p.295.

⁸ Cass., 3 oct. 1996, Pas., 1996, I, p. 902

⁹ M. DAVAGLE, « A.S.B.L. et activités commerciales: le fil d'Ariane », in *Les personnes morales sans but lucratif : Questions choisies*, Liège, Anthémis, 2012, p. 24.

- Interdiction de distribuer les bénéfices aux membres (voir *infra*) ;
- Interdiction de constituer des réserves non affectées au but désintéressé.

On admet que les A.S.B.L. peuvent conserver des bénéfices en réserves, dans les limites d'une saine gestion¹⁰.

Une association peut parfaitement constituer une réserve en prévision des mauvais jours ou pour le lancement ou le développement d'une activité. La seule condition est que les réserves présentent un lien avec la finalité¹¹. Les réserves doivent être destinées à la réalisation de l'objectif désintéressé de l'A.S.B.L.

Pour faire simple, l'A.S.B.L. a l'obligation de réinvestir l'ensemble de ses bénéfices dans l'optique de la réalisation de l'objectif désintéressé qu'elle poursuit.

2.2.3 Critique de la thèse restrictive

Selon les partisans de la thèse libérale, la thèse restrictive n'a pas de fondement en droit. Les conditions qu'elle pose relève de la théorie de l'accessoire selon laquelle l'élément accessoire prend les caractéristiques fondamentales d'un élément principal auquel il est lié¹², laquelle n'a aucun rôle à jouer dans la matière qui nous occupe.

L'activité accessoire d'une A.S.B.L. est de type commercial mais de nature civile. Elle a donc la même nature que l'activité principale. La théorie de l'accessoire n'a aucun rôle à jouer sur ce point. L'activité accessoire est lucrative mais la théorie de l'accessoire ne peut pas rendre cette activité accessoire non lucrative parce que l'activité principale a cette nature¹³.

2.2.4 La thèse libérale

Selon cette thèse, le caractère accessoire des opérations doit être apprécié non pas au regard d'une activité principale non lucrative mais du but de l'association. Cela implique, selon M. COIPEL et M. DAVAGLE, que l'activité lucrative est autorisée « *si elle est entièrement destinée à la réalisation de cette fin, ce qui suppose que les bénéfices réalisés lui soient intégralement affectés* »¹⁴. Les deux auteurs estiment que l'affectation des bénéfices au but désintéressé est la seule condition à respecter.

X. Dieux considère quant à lui que l'activité est accessoire si « *elle constitue un moyen nécessaire, ou à tout le moins utile, à la réalisation des fins non lucratives du groupement* »¹⁵.

La thèse libérale se base sur la jurisprudence de la Cour de Cassation¹⁶ et l'esprit de la loi de 1921, lequel serait d'éviter la mainmorte et l'accumulation des biens au sein des A.S.B.L. Elle

¹⁰ O. ROBIJNS, « Les associations sans but lucratif face à l'impôt sur le revenu », *Pacioli*, 2013, n° 374, p. 6.

¹¹ P. T'KINT, *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, *op. cit.*, pp. 706-707 ; 852-853.

¹² Le dictionnaire juridique du droit français, *jurimodel.com*.

¹³ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°130.

¹⁴ *Ibid.*, n°127.

¹⁵ X. DIEUX, « Le principe de la spécialité légale : « Aujourd'hui... Et demain peut-être », in *Actualités en droit commercial et bancaire*, Bruxelles, Larcier, 2017, p.238.

¹⁶ Cass., 3 oct. 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 902 ; Cass., 13 oct. 2014, R.G. n°S.11.0151.N, *juridat*.

considère que le législateur voulait seulement établir la différence avec les sociétés, ce qui s'est traduit maladroitement par l'interdiction des opérations industrielles et commerciales¹⁷.

Pour les partisans de la thèse restrictive, cette position ne trouve pas appui dans les travaux préparatoires de la loi de 1921 et est contraire aux termes de la loi¹⁸.

2.2.5 Réception des deux thèses en jurisprudence

2.2.5.1 Jurisprudence de la Cour de cassation

Il est étonnant de remarquer que les deux thèses se basent notamment sur l'arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 1996¹⁹ et, tout en reconnaissant que l'arrêt ne tranche pas la question de la notion d'accessoire, lui donnent une interprétation favorable à leur propre thèse.

Les partisans de la thèse restrictive se basent sur le fait que la Cour a confirmé la décision critiquée, laquelle avait tenu compte de l'importance des moyens alloués à l'activité accessoire, nettement moindres que ceux alloués à l'activité principale²⁰.

Les partisans de la thèse libérale insistent sur le fait que la Cour, dans son attendu principal, énonce uniquement les conditions de nécessité et d'affectation des bénéficiaires et que ce n'est qu'après que la Cour de cassation reprend l'analyse de la Cour d'appel²¹.

Dans un arrêt du 13 octobre 2014, la Cour de Cassation indique que :

« Une association sans but lucratif qui ne tend ni à son enrichissement personnel ni à un gain direct ou indirect pour ses membres peut se livrer à des activités lucratives subsidiaires, à la condition que ces activités soient nécessaires à la réalisation du but désintéressé de l'association et que le gain soit entièrement affecté à ce but »²².

La formulation de la Cour reste ambiguë : une activité est-elle subsidiaire si elle respecte les conditions de nécessité et d'affectation des bénéficiaires ou la subsidiarité est-elle une condition à part entière ?

2.2.5.2 Jurisprudence des autres cours et tribunaux

La Cour d'appel de Bruxelles a déjà fait application des deux interprétations du critère de l'accessoire pour considérer l'activité d'une A.S.B.L. comme accessoire²³. De nombreux auteurs et une partie de la jurisprudence ne retiennent toutefois que le critère de moindre importance et exigent le respect des trois conditions proposées par la thèse restrictive²⁴.

¹⁷ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°127.

¹⁸ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, Bruxelles, Buylant, 2016, pp.75-76 ; T. DELVAUX *et al.*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, p.190.

¹⁹ Cass., 3 oct. 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 902.

²⁰ M. DAVAGLE, « A.S.B.L. et activités commerciales: le fil d'Ariane », *op. cit.*, p. 28.

²¹ *Ibid.*, pp. 28-29.

²² Cass., 13 oct. 2014, R.G. n°S.11.0151.N, *juridat*.

²³ Bruxelles, 28 septembre 2006, *Rev. prat. soc.*, 2009, p. 122.

²⁴ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, p.82.

Le respect des trois conditions de la thèse restrictive a déjà été exigé par la Cour d'Appel de Gand²⁵ et le tribunal de commerce d'Hasselt²⁶.

Dans un arrêt du 23 décembre 2004²⁷, la Cour d'appel de Bruxelles, en se fondant sur l'arrêt de la Cour de cassation de 1996, semble se rallier à la thèse libérale en considérant notamment qu'il ne peut être soutenu que l'organisation de concerts ne constituerait pas une activité accessoire et nécessaire à la réalisation du but social.

La thèse libérale trouve encore écho dans un arrêt du 28 septembre 2006²⁸ où la Cour d'appel de Bruxelles estime que les services de télécommunication de l'A.S.B.L. sont accessoires à la finalité de l'A.S.B.L. (promotion d'égalité des chances et réinsertion professionnelles de personnes étrangères).

Force est donc de constater que, sous l'empire de la loi de 1921, le problème de l'accessoriété n'est pas réglé et fait toujours controverse.

2.3 Interdiction de procurer à ses membres un gain matériel

2.3.1 Notion de gain matériel

Il faut entendre l'interdiction de procurer un gain matériel comme l'interdiction de procurer un bénéfice patrimonial direct aux membres de l'A.S.B.L., en ce compris les membres adhérents²⁹.

Il est question d'un avantage patrimonial direct lorsqu'on cherche à accroître le patrimoine du bénéficiaire³⁰, par exemple par la distribution d'une somme d'argent ou l'attribution d'un bien.

L'objectif de cette interdiction est de différencier les A.S.B.L. des sociétés, lesquelles peuvent être utilisées pour procurer des avantages directs ou indirects à leurs associés.

Le fait de rémunérer les membres de l'A.S.B.L. pour les services qu'ils prestent pour l'A.S.B.L. n'est pas interdit pour autant que ces rémunérations ne soient pas excessives. Dans ce cas, il n'y a pas de gain matériel³¹.

2.3.2 Enrichissement indirect des membres

Il est admis que les A.S.B.L. peuvent procurer des avantages patrimoniaux indirects à leurs membres³².

²⁵ Gand, 20 juin 2007, *J.D.S.C.*, 2011, p. 25.

²⁶ Comm. Hasselt (prés.), 9 mai 2008, *Prat. Comm.*, 2008, p.598.

²⁷ Bruxelles, 23 décembre 2004, *J.D.S.C.*, 2008, p.7, obs. M. COIPEL.

²⁸ Bruxelles, 28 septembre 2006, *Rev. Prat. Soc.*, 2009, p. 122, obs. E. LOUIS.

²⁹ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°107.

³⁰ M. DUPONT et C. VERDURE, *Réflexions sur quelques règles de droit qui peuvent s'appliquer aux groupements d'achats et de services collectifs*, p.5.

³¹ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, p.54.

³² M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°109.

Il est question d'avantage patrimonial indirect lorsque l'association fournit des services à ses membres à prix réduit ou lorsqu'elle leur permet de réaliser des économies³³.

Comme le fait remarquer T. KINT, chaque association qui se livre à des opérations à caractère non lucratif offre des avantages indirects à un groupe-cible qu'il définit comme :

« La personne ou le groupe de personnes bénéficiaires des avantages que les activités mises en œuvre pour réaliser la finalité cherchent à leur procurer »³⁴.

2.3.3 Enrichissement de tiers

Le texte légal parle de gain matériel aux membres. Faut-il en déduire que l'A.S.B.L. peut procurer un bénéfice patrimonial direct ou indirect à des tiers c'est-à-dire à des non-membres de l'A.S.B.L. ?

La réponse est négative.

Si l'A.S.B.L. poursuit l'enrichissement direct de tiers, elle poursuit en principe un but lucratif, ce qui est interdit par la loi³⁵. Par exception, l'enrichissement des tiers pourraient être la finalité désintéressée de l'A.S.B.L.

La loi oblige l'A.S.B.L. à affecter ses bénéfices à la réalisation de son but non lucratif. Cet objectif pourrait être de procurer des avantages directs à des tiers. A titre d'exemple, une A.S.B.L. pourrait fournir des bourses d'études à des personnes issues de milieux défavorisés.

Ainsi, l'enrichissement direct de tiers est possible si telle est la finalité désintéressée de l'A.S.B.L.³⁶. Cette finalité doit rester désintéressée. Le caractère désintéressé du but peut se justifier, par exemple, par l'état de besoin des tiers bénéficiaires³⁷. Le type de bénéficiaires doit alors être indiqué dans le but de l'A.S.B.L. figurant dans ses statuts. L'A.S.B.L. pourrait également être constituée dans l'objectif de venir en aide à une ou plusieurs personnes déterminées pourvu qu'elles soient identifiées dans les statuts³⁸.

Les avantages indirects sont réservés aux membres. Ils pourraient également être accordés à des tiers si telle est la finalité de l'A.S.B.L.³⁹. Les mêmes réflexions que pour les avantages directs sont applicables.

Le groupe-cible de l'A.S.B.L. doit être identifié dans les statuts. La description de la finalité de l'A.S.B.L. peut d'ailleurs être réalisée par la description du groupe-cible⁴⁰.

³³ M. DUPONT et C. VERDURE, Réflexions sur quelques règles de droit qui peuvent s'appliquer aux groupements d'achats et de services collectifs, p.5.

³⁴ P. T'KINT, *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, op. cit., p.691.

³⁵ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, op. cit., p.53.

³⁶ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », op. cit., n°108.

³⁷ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, op. cit., p.61.

³⁸ C. BOERAEVE et M. DAVAGLE, *L'essentiel : ASBL, AISBL et fondations*, Liège, Edipro, 2009, p.33.

³⁹ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », op. cit., n°110.

⁴⁰ P. T'KINT, *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, op. cit., p.710.

2.4 Requalification d'une A.S.B.L. en société

Il faut distinguer suivant que l'A.S.B.L. a adopté des statuts conformes ou non-conformes à sa forme juridique et donc aux interdictions mentionnées ci-dessus.

La requalification est possible si l'A.S.B.L. a adopté des statuts qui ne sont pas conformes à sa forme juridique. On parle alors d'A.S.B.L. « faussement qualifiées ». Telle serait par exemple le cas si les statuts prévoient que l'A.S.B.L. peut distribuer ses bénéfices à ses membres. Il s'agit alors d'une requalification du contrat d'association. Cette situation est assez rare.

Si les statuts sont conformes à la forme juridique d'une A.S.B.L. mais que celle-ci ne respecte pas les interdictions mentionnées *supra*, on parle alors d'A.S.B.L. « faussement utilisées ».

Le tribunal de première instance d'Anvers a admis la requalification d'une telle A.S.B.L. en société commerciale de droit commun car elle exploitait un dancing très lucratif dont les revenus étaient reversés à une société anonyme avec laquelle elle avait signé un contrat de concession⁴¹.

Ce jugement est critiqué par de nombreux auteurs et notamment T. BOEDTS⁴². La plupart de la doctrine s'accord pour dire que, depuis la loi du 2 mai 2002 qui a supprimé l'effet rétroactif de la nullité des A.S.B.L., la requalification d'une A.S.B.L. « faussement utilisée » ne peut plus être admise⁴³. La requalification implique en effet de faire fi de l'A.S.B.L. de manière rétroactive⁴⁴.

Certains auteurs soutiennent qu'il est toujours possible de considérer qu'il s'est constitué, à côté de l'A.S.B.L., une société de droit commun à objet commercial à laquelle les activités irrégulièrement exercées par l'association sont imputables⁴⁵.

⁴¹ Civ. Anvers, 22 décembre 2009, *J.D.S.C.*, 2011, p.19, note M. COIPEL.

⁴² T. BOEDTS, « De toerekening van niet-toegelaten commerciële activiteiten van een VZW aan een (commerciële) maatschap », *Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap*, 2010, n° 6, p. 514.

⁴³ P. T'KINT, *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, *op. cit.*, p.43.

⁴⁴ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°487.

⁴⁵ T. DELVAUX *et al.*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, pp. 195 et 196.

3 Deuxième partie : Critères d'assujettissement

Dans cette deuxième partie, nous allons étudier le régime des A.S.B.L. au niveau de l'impôt sur les revenus. Celles-ci peuvent être assujetties à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés (ci-après, Isoc). Nous allons donc passer en revue les conditions d'assujettissement d'une personne morale à l'impôt des sociétés (1). Nous étudierons ensuite le champ d'application des personnes morales et plus particulièrement la notion d'activités autorisées (2).

3.1 Impôt des sociétés

L'article 2 § 1 5° a) du C.I.R. définit la société comme : « *toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* ».

Cinq conditions doivent être réunies pour qu'un contribuable soit soumis à l'impôt des sociétés :

1. Il doit être régulièrement constituée ;
2. Il doit avoir la personnalité juridique ;
3. Il doit avoir son domicile fiscal en Belgique ;
4. Il doit se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ;
5. Il ne doit pas être exclu du champ d'application de l'impôt des sociétés.

En ce qui concerne les A.S.B.L., ce sont principalement les 4^{ème} et 5^{ème} conditions qui sont susceptibles de poser question.

3.1.1 Être régulièrement constitué

Selon le commentaire administratif, seules les sociétés déclarées nulles « *pour méconnaissance de l'art. 4, LCSC, qui détermine les actes qui doivent être dressés lors de la constitution d'une société commerciale* »⁴⁶ sont visées. Le seul cas, selon le commentaire administratif, où une société est irrégulièrement constituée est lorsqu'elle n'a pas respecté les formes imposées pour son acte constitutif.

Avec l'adoption du C.S.A., les mots « régulièrement constitué » ont été supprimés de la définition de la société. La raison en est que cette mention est, selon le législateur, devenue obsolète car : « *depuis la loi du 13 avril 1995 une société n'acquiert la personnalité juridique que par le dépôt de l'acte constitutif au greffe du tribunal* »⁴⁷.

Cette condition n'est donc plus applicable.

⁴⁶ Com. I.R. n°29/5

⁴⁷ Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 22 novembre 2018, n°3367/001, p. 10.

3.1.2 Avoir la personnalité juridique

Sur ce point, le droit fiscal s'aligne sur le droit des groupements. Une A.S.B.L. acquiert la personnalité juridique dans les conditions fixées par la loi de 1921. Cette condition pose rarement de problème.

3.1.3 Avoir son domicile fiscal en Belgique

Telle sera le cas si le contribuable a son siège social ou son siège de direction effective, également appelé siège réel, en Belgique.

Le siège social est celui fixé dans les statuts de l'A.S.B.L.

De nombreux éléments de fait sont utilisés pour déterminer le siège de direction effective dont notamment le lieu où se tiennent les assemblées générales et les conseils d'administration ainsi que le lieu d'envoi et de réception des correspondances⁴⁸.

Le C.S.A. abandonne, sur le plan du droit des groupements, le critère du siège de direction effective et ne retient plus que le siège social pour renforcer la sécurité juridique et répondre à la réalité économique et juridique⁴⁹. Cette modification au niveau du droit des groupements n'a toutefois aucune influence sur le droit fiscal où le siège de direction effective reste la règle⁵⁰.

3.1.4 Se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

C'est principalement ce critère qui permet de trancher entre l'application de l'Isoc ou de l'I.P.M. à une A.S.B.L.

Ce critère englobe en réalité deux sous-critères. Pour être assujéti à l'Isoc, le contribuable doit :

- Soit se livrer à une exploitation ;
- Soit se livrer à des opérations à caractère lucratif.

3.1.4.1 Se livrer à une exploitation

Selon le commentaire administratif, il faut entendre par ces termes : « *exploiter une entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque* », dont les bénéficiaires constitueraient des revenus professionnels soumis à l'IPP à ce titre, si cette exploitation était le fait d'une personne physique ou d'une société, etc., ne possédant pas la personnalité juridique »⁵¹.

En d'autres termes, il y a « exploitation » lorsque le contribuable se livre à une activité visée aux articles 23, § 1^{er}, 1^o ou 24, du C.I.R.⁵².

⁴⁸ A. PIERON, *Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents*, Bruxelles, Larcier, 2013, p.50.

⁴⁹ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 4 juin 2018, n°3119/001, p. 16.

⁵⁰ Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, exposé des motifs, n°3367/001, *op. cit.*, p. 4.

⁵¹ Com. IR. n°179/10.

⁵² D. DARTE et S. GARROY, *L'impôt des personnes morales - Édition 2014*, Limal, Anthemis, 2014, p.25.

Une personne morale se livre à une exploitation lorsqu'elle a pour objet de se livrer à une activité à caractère durable destinée à mettre à disposition des biens ou des services en vue d'en retirer des bénéfices et se livre à une telle activité⁵³.

Pour qu'il y ait exploitation, il faut que le contribuable emploie des méthodes industrielles ou commerciales, c'est-à-dire des méthodes similaires à celles employées par les entreprises industrielles ou commerciales du même secteur⁵⁴.

La Cour de cassation considère que la notion d'exploitation implique l'existence d'un ensemble de facteurs de production, d'un capital d'exploitation et d'un travail⁵⁵.

3.1.4.2 Se livrer à des opérations à caractère lucratif

Selon le commentaire administratif, cette notion couvre à la fois⁵⁶ :

- Les occupations lucratives ;
- Les occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif.

3.1.4.2.1 Les occupations lucratives

La jurisprudence interprète cette notion comme « occupations à but lucratif »⁵⁷. Selon X. GÉRARD, cela couvre :

*« Les activités de nature professionnelle qui feraient naître des profits imposables comme revenus professionnels si elles étaient exercées par une personne physique »*⁵⁸.

3.1.4.2.2 Les occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif

Selon le commentaire administratif, ces activités « sont caractérisées par une activité professionnelle permanente comportant :

a) la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une "occupation", d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole ;

*b) la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales »*⁵⁹.

⁵³ X. GÉRARD, « Les impôts directs », in *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthémis, 2011, p. 44.

⁵⁴ S. GARROY, « Économie sociale et fiscalité : état des lieux et perspectives », 25 novembre 2015, p.35 ; A.-T. DESFOSSÉS, « L'assujettissement des asbl à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales », *Pacioli*, 2017, n° 444, pp. 2-3.

⁵⁵ Cass., 14 juin 1991, R.G. n° F1885N, juridat.

⁵⁶ Com. I.R. n°179/11.

⁵⁷ H. LOUVEAUX, « Les A.S.B.L. et autres entités dépourvues de but lucratif et l'impôt sur les revenus », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2011*, Bruxelles, Larcier, 2012, p.186.

⁵⁸ X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 45.

⁵⁹ Com. I.R. n°179/11.

Il s'agit d'activités « *qui, par essence, sont normalement productives de bénéfices ou profits, même si la personne morale qui s'y livre ne poursuit, suivant ses statuts ou en fait, aucun but de lucre* »⁶⁰.

3.1.4.3 Distinction entre exploitation et opérations à caractère lucratif

Nous souscrivons à l'avis des auteurs qui estiment qu'il est malaisé de distinguer la notion d'exploitation et la notion d'opérations à caractère lucratif⁶¹.

Les deux notions recouvrent en effet des activités dont les revenus, s'ils étaient perçus par des personnes physiques, seraient considérés comme des revenus professionnels.

La distinction n'a toutefois que peu d'importance et la jurisprudence ne semble pas distinguer les deux notions dans son analyse.

3.1.4.4 Porte de sortie : les activités autorisées

L'article 182 du C.I.R. tempère la rigueur des conditions en stipulant que certaines activités exercées par les A.S.B.L. ou autres personnes morales sans but lucratif ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif.

Il s'agit d'une fiction dont l'objectif est de permettre aux A.S.B.L. d'obtenir certaines ressources pour réaliser leur objectif désintéressé⁶².

Le libellé de l'article 182 peut laisser penser que les personnes morales qui se livrent à une exploitation ne peuvent pas bénéficier de cette porte de sortie puisque l'article 182 ne fait mention que des opérations à caractère lucratif et non de l'exploitation. Nous sommes d'avis, avec d'autres auteurs⁶³, que l'article 182 peut s'appliquer que la personne morale se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Ce raisonnement semble confirmé par la circulaire du 4 avril 2016⁶⁴.

Les personnes morales qui ne se livrent qu'à des activités autorisées par l'article 182 du C.I.R. seront soumis à l'I.P.M.

Les règles relatives aux activités autorisées seront détaillées lorsque nous verrons le champ d'application de l'impôt des personnes morales.

3.1.5 Ne pas être exclu du champ d'application de l'impôt

Le code d'impôt sur les revenus exclut certaines personnes morales du champ d'application de l'impôt des sociétés.

⁶⁰ Com. I.R. n° 179/11.

⁶¹ Y. VERDINGH, *Guide Déclaration Impôt des sociétés*, Liège, Kluwer, 2018, p. 25.

⁶² H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non marchand*, Bruxelles, Larcier, 2011, p.16.

⁶³ D. GARABEDIAN et F. HENNEAUX, « Examen de jurisprudence (1991-2014) - Les impôts sur les revenus et les sociétés (II) (suite) », *R.C.J.B.*, 2018, p. 196.

⁶⁴ Circulaire AGFisc N° 10/2016 (n° Ci.700.544) du 04.04.2016, n°18.

Pour les personnes morales visées par l'article 180 du C.I.R., l'exclusion est inconditionnelle⁶⁵. L'article 181 du C.I.R. exclut certaines personnes morales du champ d'application de l'Isoc car elles sont actives dans certains domaines privilégiés. Nous détaillerons ce point *infra*. Ces personnes morales sont assujetties à l'I.P.M.

3.1.6 But de lucre du contribuable

Le but de lucre a un rôle à jouer dans les 4^{ème} et 5^{ème} conditions d'assujettissement. Il convient donc de développer ce qu'est exactement ce « but de lucre » et son rôle précis.

3.1.6.1 Définition

Il faut rappeler que le but de lucre dont il est question ici est le but de lucre sociétaire, c'est-à-dire l'objectif d'enrichissement des associés, par opposition au but de lucre commercial qui consiste en la volonté de réaliser un surplus de recettes sur les dépenses⁶⁶.

Le fait de se livrer à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif n'implique pas nécessairement la poursuite d'un but de lucre⁶⁷.

Le « but » de lucre sociétaire est un critère subjectif : l'intention d'enrichir les associés. Il se matérialise notamment par l'affectation des bénéfices. Une société ne peut pas, par exemple, affecter ses bénéfices à des fins désintéressées. *A contrario*, une A.S.B.L. doit affecter ses bénéfices à des fins désintéressées (voir *supra*).

Le but de lucre des sociétés et l'absence de but de lucre dans le chef des A.S.B.L. ne sont pas des notions symétriques. Il est en effet admis que l'A.S.B.L. puisse attribuer certains avantages patrimoniaux indirects, ce qui est considéré comme un but de lucre au sens de l'article 1 du Code des sociétés.

3.1.6.2 But de lucre et réserves

Si l'A.S.B.L. met en réserve des bénéfices qui ne sont pas affectés à son objectif désintéressé comme l'exige la loi de 1921, doit-on considérer qu'elle poursuit un but de lucre pour l'application de la loi fiscale ?

Cette question s'est déjà posée dans le cadre de l'article 12 § 1 du C.I.R. qui conditionne l'exonération des revenus du bien immobilier notamment à l'absence de but de lucre du contribuable. Il semblerait que le contribuable doive, pour bénéficier de l'exonération, prouver que les réserves sont effectivement affectées à l'objet désintéressé⁶⁸.

A titre d'exemple, la Cour d'appel de Gand considère que le contribuable ne poursuit pas de but de lucre au motif que les réserves, certes importantes, peuvent servir notamment à la

⁶⁵ D. DARTE et Y. NOËL, *Maîtriser l'Isoc*, Liège, Edipro, 2007, p. 14.

⁶⁶ T. DELVAUX *et al.*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, p. 185.

⁶⁷ Com. I.R. n°179/12.

⁶⁸ D. DARTE et S. GARROY, *L'impôt des personnes morales - Édition 2014*, *op. cit.*, pp. 100-101.

renovation des bâtiments affectés à l'objectif désintéressé⁶⁹. La même Cour a déjà considéré qu'une société à finalité sociale ne pouvait pas bénéficier de l'exonération car elle ne prouvait pas que ses réserves étaient affectées à son objet social désintéressé⁷⁰.

Nous sommes d'avis que ce raisonnement peut être généralisé. Une A.S.B.L. ne poursuit pas de but lucratif tant que ses réserves servent les fins désintéressées qu'elle poursuit.

Selon nous, une A.S.B.L. poursuit donc un but de lucre :

- Si elle procure un gain matériel interdit ;
- Ou si elle n'affecte pas ses réserves à la réalisation de son but désintéressé.

3.1.6.3 Rôle du but lucratif dans l'assujettissement des A.S.B.L. à l'impôt des sociétés

A l'instar de X. GÉRARD⁷¹, nous sommes d'avis que l'absence de but de lucre est une condition d'accès aux portes de sortie prévues par les articles 181 et 182 du C.I.R.

En effet, le texte de l'article 182 du C.I.R. commence par : « *dans le chef des associations sans but lucratif et des autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif* ». Le service des décisions anticipées (ci-après, S.D.A.) semble aller dans ce sens dans une décision du 27 février 2018⁷².

Le fait que l'A.S.B.L. poursuive un but non lucratif ne la sort pas *ipso facto* du champ d'application de l'impôt des sociétés. Cela lui permet seulement de bénéficier des articles 181 et 182 du C.I.R.

Selon certains auteurs, une société n'est pas *ipso facto* exclue du champ d'application de l'I.P.M. même si elle poursuit obligatoirement un but lucratif : elle ne se livre pas forcément à des opérations à caractère lucratif ou à une exploitation⁷³. Il semble ressortir du raisonnement de la Cour de cassation dans un arrêt de 2005 que celle-ci n'exclut pas l'assujettissement d'une société à l'I.P.M.⁷⁴.

D'autres auteurs soulignent que la Cour de cassation n'a jamais admis l'assujettissement d'une société à l'I.P.M. et estiment qu'une société doit toujours être assujettie à l'Isoc⁷⁵.

Nous sommes d'avis qu'il est difficilement concevable qu'une société ou qu'une A.S.B.L. qui poursuit un but de lucre puisse être assujettie à l'I.P.M. En effet, il est vite conclu à l'existence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif⁷⁶ et, en cas d'existence d'un but de lucre, les portes de sortie des articles 181 et 182 seront fermées.

⁶⁹ Gand, 12 février 2013, *fiscologue*, février 2014, n° 1373, p. 13.

⁷⁰ Gand, 11 mars 2014, *fiscologue*, octobre 2014, n° 1402, p. 13.

⁷¹ X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, pp. 48-49.

⁷² Décision anticipée n° 2017.871 du 27 février 2018, commenté dans S. VAN CROMBRUGGE, « Société à finalité sociale : I.Soc. ou IPM ? », *fiscologue*, septembre 2018, n° 1579, p. 5.

⁷³ X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 101.

⁷⁴ Cass., 20 mai 2005, R.G. n°F020036N, *juridat* ; Cass., 12 septembre 1977, *Pas.*, I, 39.

⁷⁵ « Gestion immobilière : toujours l'impôt des sociétés », *fiscologue*, juin 2005, n° 987, p. 5.

⁷⁶ S. GARROY, « Économie sociale et fiscalité : état des lieux et perspectives », *op. cit.*, p.40.

L'administration considère en tous cas qu'une société qui distribue un dividende doit être assujettie à l'Isoc⁷⁷. Par analogie, il doit en aller de même pour une A.S.B.L. qui procure un gain matériel. Cette position administrative est toutefois controversée⁷⁸.

3.2 Impôt des personnes morales

Les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés sont assujetties à l'impôt des personnes morales. Il en va ainsi :

- des personnes morales qui sont exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés ;
- des personnes morales qui ne se livrent pas à une exploitation, ni à des opérations de caractère lucratif ;
- des personnes morales qui ne se livrent qu'à des opérations lucratives autorisées.

3.2.1 Raisonement

Le raisonnement pour vérifier si une A.S.B.L. est assujettie à l'I.P.M. ou à l'Isoc se déroule en trois temps⁷⁹.

Premièrement, il faut vérifier si l'A.S.B.L. se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Deuxièmement, il faut vérifier si ces A.S.B.L. ne sont pas exclues de l'impôt des sociétés sur base des articles 180 et 181 du C.I.R. L'article 181 du C.I.R. ne peut s'appliquer qu'après avoir vérifié que l'A.S.B.L. ne poursuit pas de but de lucre.

Troisièmement, il faut vérifier si les opérations réalisées par l'A.S.B.L. ne peuvent pas être considérées comme des activités autorisées sur base de l'article 182 du C.I.R. L'article 182 du C.I.R. ne peut s'appliquer qu'après avoir vérifié que l'A.S.B.L. ne poursuit pas de but de lucre.

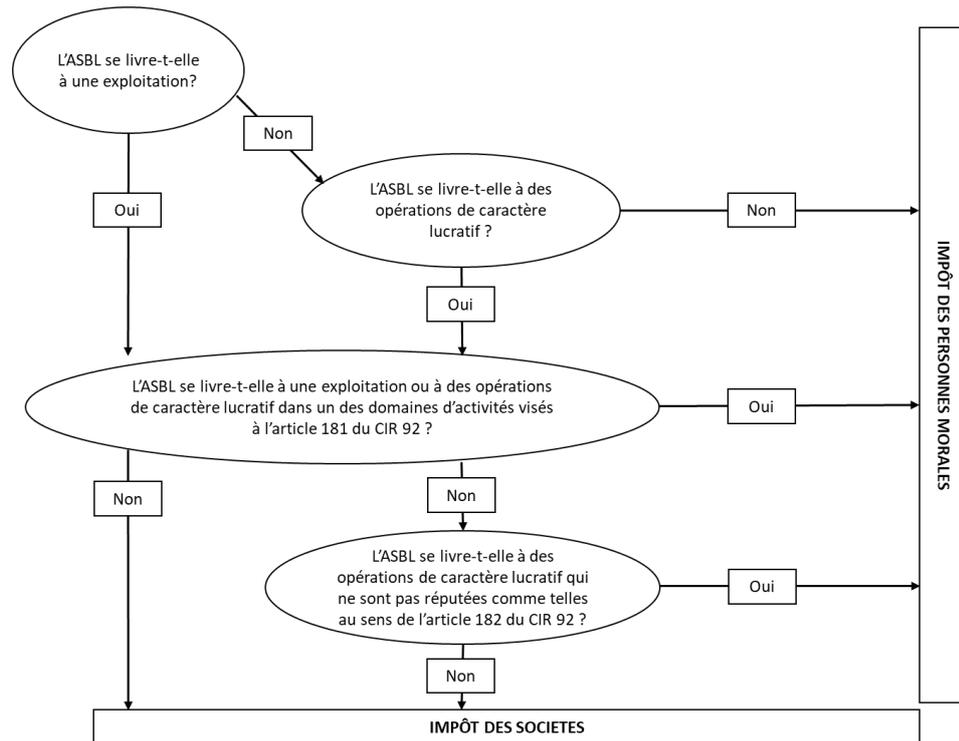
Ce n'est que si l'A.S.B.L. se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et que les réponses aux deux dernières étapes sont négatives que l'A.S.B.L. sera soumise à l'impôt des sociétés.

X. GÉRARD propose le schéma de raisonnement suivant :

⁷⁷ Com. I.R. n°179/18.

⁷⁸ X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 48.

⁷⁹ A.-T. DESFOSES, « L'assujettissement des asbl à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales », *op. cit.*



3.2.2 Exploitation et opérations de caractère lucratif

Entrent dans le champ d'application de l'impôt des personnes morales, celles qui :

- qui ne se livrent pas à une exploitation ;
- et qui se livrent pas à des opérations à caractère lucratif.

Ces notions ont déjà été vues *supra* et n'appellent pas davantage de commentaires.

3.2.3 Exclusion sur base des articles 180 et 181 du C.I.R.

L'article 180 du C.I.R. exclut de manière inconditionnelle les personnes morales qui y sont énumérées.

L'article 181 du C.I.R. exclut de l'impôt des sociétés des A.S.B.L. actives dans certains domaines privilégiés. Pour sortir du champ d'application de l'Isoc, la personne morale doit exercer ses activités exclusivement ou principalement dans l'un des domaines énoncés par l'article 181 du C.I.R.⁸⁰.

Selon les commentaires administratifs, l'activité exercée dans le domaine privilégié doit être quantitativement plus importante que les autres activités de l'A.S.B.L.⁸¹. Il faut que les ressources brutes de l'A.S.B.L. proviennent en majorité des activités exercées dans le domaine

⁸⁰ X. GÉRARD et A. SOLDAL, *La fiscalité des hôpitaux : diagnostic*, Bruxelles, Kluwer, 2012, pp. 187-188.

⁸¹ Com. I.R. n°181/4.

privilegié⁸². Si tel n'est pas le cas, l'A.S.B.L. pourra encore revendiquer l'application de l'article 182 du C.I.R.⁸³.

3.2.4 Opérations lucratives autorisées

L'article 182 du C.I.R. dispose que ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif :

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

C'est principalement cet article, et plus particulièrement le 3°, qui permet aux A.S.B.L. d'échapper à l'application de l'impôt des sociétés.

3.2.4.1 Les opérations isolées ou exceptionnelles

Cette exclusion vise les opérations qui ne sont pas suffisamment fréquentes pour constituer une « occupation »⁸⁴.

Même si, selon le commentaire administratif, les opérations doivent être appréciées par période imposable, la jurisprudence considère que l'organisation d'un seul événement d'une certaine importance n'est pas une opération isolée s'il a lieu à chaque période imposable et qu'il est préparé durant toute la période⁸⁵.

3.2.4.2 Placement des fonds récoltés

Il s'agit des opérations effectuées par le contribuable qui relève de la gestion normale de son patrimoine. Si de tels actes étaient posés par une personne physique ou par une association dénuée de la personnalité juridique, ils ne seraient pas taxés car ils relèveraient de la gestion normale du patrimoine privé⁸⁶.

Cette disposition ne vise pas les fonds récoltés en dehors l'exercice de la mission statutaire.

⁸² Com. I.R. n°181/5.

⁸³ X. GÉRARD et A. SOLDAI, *La fiscalité des hôpitaux : diagnostic*, *op. cit.*, p. 190.

⁸⁴ H. LOUVEAUX, « Les A.S.B.L. et autres entités dépourvues de but lucratif et l'impôt sur les revenus », *op. cit.*, p.186.

⁸⁵ Anvers, 28 février 2017, *fiscologue*, mars 2017, n° 1513, p. 1.

Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, liv. 1, p. 280.

⁸⁶ Com. I.R. n°182/4.

3.2.4.3 Les opérations « accessoires » ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

Il s'agit du principal sujet de contestation dans les litiges opposant les A.S.B.L. et l'administration fiscale. La plupart du temps, l'administration soutiendra que les activités de l'A.S.B.L. ne sont pas accessoires et mettent en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales, ce que contestera l'A.S.B.L.

La conjonction « ou » utilisée au 3° de l'article 182 du C.I.R. pose question : s'agit-il de conditions cumulatives ou d'une alternative ?

Deux thèses se sont développées en ce qui concerne la relation entre les activités commerciales et les méthodes industrielles ou commerciales⁸⁷ :

- Selon une première thèse, si une A.S.B.L. exerce une activité principale constituée d'opérations industrielles et/ou commerciales, elle met obligatoirement en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.
- Selon une deuxième thèse, l'A.S.B.L. qui exerce des activités commerciales à titre principal ne met pas forcément en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

Selon le commentaire administratif, les deux conditions sont cumulatives : les activités doivent ne pas mettre en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales et elles doivent être accessoires⁸⁸.

Une partie de la doctrine et de la jurisprudence⁸⁹ ainsi que le S.D.A.⁹⁰ ne partagent pas cet avis : il s'agit de deux conditions alternatives.

Dans sa circulaire du 4 avril 2016, l'administration a admis que les deux conditions doivent être appréciées séparément⁹¹. Une personne morale qui exerce des activités commerciales à titre principal ne met donc pas forcément en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

3.2.4.3.1 Les activités ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles

Consacrant une jurisprudence de la Cour de cassation, les commentaires administratifs⁹² donnent deux critères exemplatifs pour déterminer le caractère accessoire des opérations⁹³ :

- le critère quantitatif ;
- le critère de corrélation.

⁸⁷ S. VAN CROMBRUGGE, « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *fiscologue*, mai 2004, n° 935, p. 6.

⁸⁸ Com. I.R. n°182/7.

⁸⁹ Voy. notamment Civ. Bruges, 16 décembre 2016, *fiscologue*, décembre 2016, n° 1501, p. 12.

⁹⁰ Décision anticipée n° 2017.263 du 8 août 2017 ; voy. F. LEDAIN, « Précisions du SDA concernant l'assujettissement à l'impôt des personnes morales », *La semaine fiscale*, 2017, vol. 2017, n° 45, pp. 4-6.

⁹¹ Circulaire AGFisc N° 10/2016 (n° Ci.700.544) du 04.04.2016, n°24.

⁹² Com. I.R. n°182/10.

⁹³ D. GARABEDIAN et F. HENNEAUX, « Examen de jurisprudence (1991-2014) - Les impôts sur les revenus et les sociétés (II) (suite) », *op. cit.*, p.197.

3.2.4.3.2 Le critère quantitatif

Sur base de ce critère, pour apprécier le caractère accessoire d'une activité, il faut comparer l'importance des moyens mis en œuvre dans l'activité commerciale ou industrielle et ceux mis en œuvre dans l'activité désintéressée⁹⁴.

Ces moyens matériels sont notamment, selon le commentaire administratif, le nombre de personnes occupées et l'importance des moyens matériels mis en œuvre pour l'activité⁹⁵.

Les investissements réalisés et l'importance des bénéfices dégagés peuvent également avoir une influence.

A titre d'exemple, une A.S.B.L. qui exerçait des activités de soin à domicile et une activité de titres-services a été assujettie à l'impôt des sociétés en raison notamment de l'importance de cette activité et le chiffre d'affaires conséquent dégagé par l'activité des titres-services⁹⁶.

Dans un cas similaire, la Cour d'appel de Gand considère qu'une A.S.B.L. fournissant des soins à domicile doit être assujettie à l'Isoc en raison notamment du bénéfice net dégagé par l'activité, lequel ne témoigne pas d'une réelle activité désintéressée⁹⁷.

Dans une autre affaire, l'administration voulait assujettir à l'Isoc une A.S.B.L. qui venait en aide à des toxicomanes en leur proposant de réaliser des travaux physiques, au vu des investissements que l'A.S.B.L. avait réalisés et du nombre de membres du personnel soignant. La Cour d'appel de Liège donne tort à l'administration, considérant que celle-ci ne tient pas compte de la réalité du milieu thérapeutique⁹⁸.

3.2.4.3.3 Le critère de corrélation

Ne sont pas considérées comme des activités de caractère lucratif celles qui sont le corollaire nécessaire de l'activité désintéressée.

Selon le commentaire administratif, cela implique que l'activité désintéressée serait impossible sans l'activité accessoire⁹⁹. Selon D. DARTE et S. GARROY :

*« Le critère de corrélation couvre l'opération de caractère lucratif qui conditionne financièrement la poursuite de l'activité désintéressée »*¹⁰⁰.

D'autres auteurs, au contraire de D. DARTE et S. GARROY, estiment qu'il faut un rapport direct entre l'opération de caractère lucratif et l'activité désintéressée¹⁰¹.

Le lien de nécessité entre l'activité principale et l'activité accessoire peut être interprété de différentes manières.

⁹⁴ D. DARTE et Y. NOËL, *Maîtriser l'I.Soc*, op. cit., p. 16. ; Com. I.R. n°182/14.

⁹⁵ Com. I.R. n°182/12.

⁹⁶ Mons, 13 novembre 2015, R.G. n° 2014/RG/404, Taxwin.

⁹⁷ Gand, 20 novembre 2012, *fiscologue*, mars 2013, n° 1330, p. 14.

⁹⁸ Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, 1996/148.

⁹⁹ Com. I.R. n°182/11.

¹⁰⁰ D. DARTE et S. GARROY, *L'impôt des personnes morales - Édition 2014*, op. cit., p.36.

¹⁰¹ Par exemple : E. Gailly, *La fiscalité des ASBL*, Bruxelles, Licap, 1998, pp. 78 et 79, cité par D. DARTE et S. GARROY, *L'impôt des personnes morales - Édition 2014*, op. cit., p.36.

Une interprétation stricte impliquerait que l'activité accessoire soit indispensable à l'activité principale.

Certaines décisions de jurisprudence estiment que, même si l'activité accessoire n'est pas indispensable mais facilite simplement l'activité principale, l'A.S.B.L. reste assujettie à l'I.P.M.

A titre d'exemple, dans le cas d'une A.S.B.L. qui organisait des activités cyclistes et exploitait une taverne, le tribunal de première instance de Liège a estimé que l'exploitation de la taverne était accessoire par rapport aux activités cyclistes alors même que le lien de nécessité entre les deux activités paraît fort ténu¹⁰².

Un même raisonnement a été appliqué à une A.S.B.L. qui organise des stages d'équitation¹⁰³.

Le critère de corrélation a également été utilisé par la Cour d'appel de Bruxelles pour décider que l'A.S.B.L. Oxfam Magasin du Monde doit être assujettie à l'I.P.M. et non à l'Isoc.

La Cour d'appel de Bruxelles se base sur le fait que la vente de produits de pays du tiers-monde est nécessaire à la poursuite du but désintéressé de l'A.S.B.L., à savoir la mise en place de relations commerciales honnêtes. Elle estime que la vente des produits est nécessaire à la sensibilisation du public puisque la présentation des produits avec des brochures permet une prise de conscience¹⁰⁴.

3.2.4.3.4 Autre critère : l'affectation des bénéfices

Le commentaire administratif précise qu'il ne faut pas exclure l'application d'autres critères¹⁰⁵.

Dans le cadre de ce travail, un autre critère a retenu notre attention, à savoir l'affectation des bénéfices à l'objectif désintéressé poursuivi par l'A.S.B.L. Comme l'indique A.-T. DESFOSES, la jurisprudence est attentive à la façon dont l'A.S.B.L. utilise ses bénéfices¹⁰⁶. Le critère d'affectation des bénéfices est la « matérialisation » du but de lucre.

Dans une affaire soumise à la Cour d'appel de Gand, une A.S.B.L. avait pour objet de réunir des pratiquants de bodybuilding, afin de diffuser et de promouvoir ce sport, d'organiser des compétitions et, dans la mesure du possible, d'octroyer un soutien financier et matériel aux membres. Ses bénéfices provenaient notamment d'organisation de manifestations sportives et de ventes de produits alimentaires.

La Cour a refusé de soumettre l'A.S.B.L. à l'impôt des sociétés au motif que l'administration ne démontrait pas que les bénéfices n'étaient pas affectés à l'objet social désintéressé de l'A.S.B.L.¹⁰⁷.

¹⁰² Civ. Liège, 13 novembre 2002, *fiscologue*, janvier 2006, n° 1011, p. 12.

¹⁰³ Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n° 1999/258.

¹⁰⁴ Bruxelles, 21 juin 2006, R.G. n° 2004/AR/515, Taxwin ; Voy. aussi : J. GOEMAN, « Impôt des personnes morales ou impôt des sociétés : où se situe la frontière », *Accountancy & fiscalité*, janvier 2007, n° 03.

¹⁰⁵ Com. I.R. n°182/14.

¹⁰⁶ A.-T. DESFOSES, « L'assujettissement des asbl à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales », *op. cit.*

¹⁰⁷ Gand, 11 janvier 2011, *fiscologue*, juillet 2011, n° 1258, p. 16.

Dans l'affaire précitée de l'A.S.B.L. qui organisait des activités cyclistes et exploitait une taverne, le jugement en première instance a été réformé en appel au motif que l'A.S.B.L. ne démontrait pas que ses bénéficiaires étaient affectés à la réalisation de son objet social¹⁰⁸.

Dans une autre affaire, après avoir constaté que les revenus de l'activité lucrative de l'A.S.B.L. étaient affectés à son objet social désintéressé, la Cour d'appel de Bruxelles va juger que cette A.S.B.L. doit être soumise à l'I.P.M.¹⁰⁹.

L'utilisation de ce critère est controversée en doctrine. Par exemple, X. GÉRARD est d'avis que l'utilisation de ce critère n'est pas conforme au texte et à l'esprit de la loi¹¹⁰.

Nous sommes d'avis que l'affectation des bénéficiaires est la concrétisation du but de lucre. Pour vérifier ou non l'existence d'un but de lucre dans le chef d'une personne morale, on ne peut que vérifier ce que fait la personne morale de ses bénéficiaires et, d'une manière plus large, ce qu'elle fait de son patrimoine. Dès lors, nous pensons que le critère d'affectation des bénéficiaires devrait être utilisé pour vérifier si les A.S.B.L. peuvent utiliser les portes de sortie prévues par les articles 181 et 182 du C.I.R.

3.2.4.4 Les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

Le commentaire administratif définit de telles méthodes comme : « *celles qui, dans un secteur déterminé, sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales de ce secteur* »¹¹¹.

Comme l'indique X. GÉRARD, la jurisprudence considère qu'une personne morale recourt à ces méthodes « *lorsqu'elle fonctionne avec un but économique, une organisation ou une stratégie et qu'elle utilise des méthodes de gestion essentiellement fondées sur les notions de charges, de produits et de rentabilité* »¹¹².

A titre d'exemple, dans l'affaire concernant Oxfam Magasin du Monde, La Cour d'appel exclut l'existence de méthodes industrielles et commerciale sur base des éléments suivants¹¹³ :

- absence de points fixes de vente ;
- l'A.S.B.L. pratique des prix honnêtes ;
- la publicité n'est utilisée que pour promouvoir le commerce équitable.

Pour être face à une méthode commerciale, la recherche d'un véritable but de lucre est nécessaire. Il ne suffit pas de suivre une politique de réduction de coûts¹¹⁴.

¹⁰⁸ Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/72.

¹⁰⁹ Bruxelles, 14 Février 1992, *Courr. fisc.*, 1992, p. 241.

¹¹⁰ X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 51.

¹¹¹ Com. I.R. n°182/8.

¹¹² X. GÉRARD, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 62.

¹¹³ Bruxelles, 21 juin 2006, R.G. n° 2004/AR/515, Taxwin ; voy. aussi : P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge - Volume 2*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 59-60.

¹¹⁴ A.-T. DESFOSSÉS, « L'assujettissement des asbl à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales », *op. cit.*, p.4.

L'évaluation de ces méthodes doit tenir compte de la professionnalisation du secteur non-marchand voulue notamment par le législateur, ce qui implique nécessairement la mise en œuvre de certaines méthodes similaires à celles employées par les sociétés¹¹⁵.

3.3 Conclusion

Il est possible de résumer la situation sur base du tableau suivant :

L'A.S.B.L. ou une autre personne morale se livre à des opérations industrielles, commerciales ou agricoles :				
	A titre principal		A titre accessoire	
	Elle utilise des méthodes industrielles et commerciale	Elle n'utilise pas des méthodes industrielles et commerciales	Elle utilise des méthodes industrielles et commerciale	Elle n'utilise pas des méthodes industrielles et commerciales
a) Les opérations industrielles, commerciales ou agricoles ont pour but de procurer à ses membres un avantage matériel.	L'A.S.B.L. ou une autre personne morale est soumise à l'impôt des sociétés.			
b) Les opérations industrielles, commerciales ou agricoles n'ont pas pour but de procurer à ses membres un avantage matériel.	L'A.S.B.L. ou une autre personne morale est soumise à l'impôt des sociétés.	L'A.S.B.L. ou une autre personne morale n'est pas soumise à l'impôt des sociétés si elle se livre à des opérations industrielles ou commerciales dans le seul but de permettre la réalisation d'un objectif désintéressé dans son chef.		

Source : D. DARTE et Y. NOËL, *Maîtriser l'I.Soc*, Liège, Edipro, 2007, p. 16.

¹¹⁵ X. GÉRARD et R. HENDRICÉ, « Les impôts directs », in *La fiscalité des ASBL*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2007, p. 67.

La jurisprudence dans cette matière dépend énormément des éléments de fait. Elle est variable et incertaine, donc source d'insécurité juridique.

La seule certitude est qu'une A.S.B.L. qui exerce des activités commerciales quantitativement plus importantes que ses activités désintéressées est susceptible d'être assujettie à l'Isoc. La prudence est donc de mise pour ces A.S.B.L. même si le critère de corrélation interprété de manière plus ou moins souple permet de « sauver » certaines de ces A.S.B.L.

4 Troisième partie : Rapport entre définition et droit fiscal

Dans cette troisième partie, nous allons étudier les rapports entre les éléments de la définition de la loi de 1921 et les critères d'assujettissement en droit fiscal. Dans un premier temps, nous montrerons comment ces rapports peuvent expliquer la charge de la preuve en matière d'assujettissement des A.S.B.L. à l'Isoc (1). Dans un deuxième temps, nous étudierons les rapports entre les activités accessoires de la définition et les activités autorisées en droit fiscal (2). Dans un troisième temps, nous étudierons le régime fiscal des « vraies » A.S.B.L. et des « fausses » A.S.B.L. au niveau de l'impôt sur le revenu (3). Enfin, nous étudierons la question de savoir si le droit fiscal devrait suivre les éléments de définition de la loi de 1921 (4).

4.1 L'I.P.M. est l'impôt naturel des A.S.B.L.

4.1.1 Charge de la preuve

Il appartient à l'A.S.B.L. d'évaluer si elle est assujettie à l'I.P.M. ou à l'impôt des sociétés. L'impôt des personnes morales reste une exception. Si l'A.S.B.L. estime devoir être assujettie à l'impôt des personnes morales, elle doit annexer les documents prouvant qu'elle entre dans le champ d'application de l'I.P.M. à sa déclaration¹¹⁶.

L'impôt des personnes morales reste toutefois l'impôt « naturel » des A.S.B.L.¹¹⁷. Si une A.S.B.L. dépose une déclaration à l'impôt des personnes morales et que l'administration estime devoir l'assujettir à l'impôt des sociétés, c'est à elle de prouver que l'A.S.B.L. entre dans le champ d'application de l'Isoc et non de l'I.P.M.¹¹⁸. *A contrario*, si l'A.S.B.L. a déposé des déclarations à l'impôt des sociétés et désire ensuite être assujettie à l'I.P.M., c'est à elle d'apporter la preuve qu'elle est sortie du champ d'application de l'Isoc¹¹⁹. Il faut toutefois rappeler que l'A.S.B.L. a l'obligation de collaborer à l'administration de la preuve.

Dans la plupart des cas, les A.S.B.L. déposent une déclaration à l'I.P.M. et la charge de la preuve de l'assujettissement à l'impôt des sociétés repose alors sur l'administration.

La raison en est que les A.S.B.L. ne se livrent pas, en principe, à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif¹²⁰.

Cette règle de preuve peut s'expliquer au regard de la définition de l'A.S.B.L. et les deux interdictions qui en découlent.

4.1.2 Gain matériel

A partir du moment où elle ne peut pas procurer de gain matériel à ses membres et où elle doit poursuivre un but désintéressé, l'A.S.B.L. ne poursuit pas de but de lucre et peut profiter des portes de sortie des articles 181 et 182 du C.I.R. Si l'A.S.B.L. ne cherche pas à enrichir ses

¹¹⁶ Question parlementaire orale n° 27598 de Monsieur Michel de Lamotte du 28.11.2018, Chambre, Compte rendu intégral - Commission des Finances, 2017-2018, CRIV 54 COM 1003 du 28.11.2018, p. 8.

¹¹⁷ « ASBL : IPM ou I.Soc. », *fiscologue*, septembre 1995, p. 6. ; S. VAN CROMBRUGGE, « Projet de loi réglant le passage de l'IPM à l'I.Soc. », *fiscologue*, janvier 2019, n° 1594, p. 3.

¹¹⁸ Civ. Anvers, 4 février 2008, R.G. n° 01-5110-A et 04-7341-A, Taxwin.

¹¹⁹ Bruxelles, 12 juin 2013, R.G. n° 2009/AR/2142, Taxwin.

¹²⁰ « ASBL : IPM ou I.Soc. », *op. cit.*

membres, il est moins probable qu'elle mette en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales similaires à celles des sociétés.

4.1.3 Activités commerciales

Si les activités de l'A.S.B.L. restent accessoires au sens de la thèse restrictive, ces activités respectent le critère quantitatif. Il s'agit alors en principe d'activités lucratives autorisées qui ne font pas sortir l'A.S.B.L. du champ d'application de l'I.P.M.

4.1.4 Importance de cette conclusion

Il résulte de ce qui précède que les règles de preuve sont liées à la définition de l'A.S.B.L. Cela implique qu'une modification de cette définition pourrait entraîner une modification de ces règles de preuve. Cela peut expliquer pourquoi le secteur associatif craint que le C.S.A. n'entraîne l'assujettissement des A.S.B.L. à l'impôt des sociétés¹²¹.

4.2 Rapports entre les thèses concernant les activités dans la définition de la loi de 1921 et le droit fiscal

Nous pouvons établir certaines relations entre les thèses développées au niveau des activités commerciales autorisées pour les A.S.B.L. et les critères d'assujettissement à l'impôt des sociétés.

La thèse restrictive peut être rapprochée du critère quantitatif. La thèse libérale peut être rapprochée du critère de corrélation et du critère d'affectation des bénéfices.

4.2.1 Thèse restrictive et critère quantitatif

Selon les partisans de la thèse restrictive, l'A.S.B.L. doit obligatoirement employer des moyens moins importants pour son activité commerciale que son activité désintéressée¹²². C'est exactement ce qu'indique le commentaire administratif en ce qui concerne le critère quantitatif¹²³.

En d'autres termes, les activités accessoires au sens de la thèse restrictive seraient des activités autorisées sur le plan fiscal si on se base sur le seul critère quantitatif.

4.2.2 Thèse libérale, critère de corrélation et critère d'affectation des bénéfices

Selon la thèse libérale, l'A.S.B.L. est davantage caractérisée par sa finalité que par ses activités.

Le critère de l'accessoire peut être interprété sur base de la finalité de l'A.S.B.L., ce qui implique que celle-ci peut exercer des activités commerciales quantitativement plus

¹²¹ Conseil Supérieur des Volontaires, Avis du CSV concernant le projet de loi introduisant le code des sociétés et associations, 13 novembre 2017.

¹²² P. T'KINT, *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, op. cit., p.845.

¹²³ Com. I.R. n°182/14.

importantes si elles constituent un moyen utile à la réalisation du but désintéressé de l'association¹²⁴.

Il est intéressant de remarquer que V. SIMONART reprend exactement le même exemple de la congrégation religieuse¹²⁵ que celui repris dans le commentaire administratif¹²⁶.

Selon X. DIEUX, l'activité accessoire doit être, sur base de la définition de la loi de 1921, à tout le moins utile à la finalité de l'association¹²⁷ alors que le commentaire administratif indique, en ce qui concerne le critère de corrélation, que l'activité principale doit être impossible sans l'activité accessoire¹²⁸.

Le critère de corrélation semble de prime abord plus strict. Toutefois, comme nous l'avons indiqué *supra*, certaines décisions de jurisprudence interprètent ce critère de manière plus souple.

Selon M. COIPEL et M. DAVAGLE l'activité commerciale est accessoire dès le moment où l'ensemble de ses bénéfices est affecté à la fin désintéressée de l'A.S.B.L.¹²⁹. Ces auteurs mettent donc l'accent sur le seul critère d'affectation des bénéfices, lequel semble identique au critère de l'affectation des bénéfices développé dans la jurisprudence fiscale.

4.2.3 Nuances

Les rapprochements effectués ci-dessus sont bien entendu trop simples et doivent être nuancés.

Premièrement, dans la thèse restrictive, les 3 conditions sont cumulatives alors que la jurisprudence n'hésite pas à combiner les critères fiscaux (quantitatif, corrélation, affectation des bénéfices) pour déterminer si une A.S.B.L. doit être assujettie à l'I.P.M. ou à l'Isoc.

Deuxièmement, le critère de l'affectation des bénéfices peut également être rattaché à la thèse restrictive puisque celle-ci exige aussi que l'association affecte ses bénéfices à son but désintéressé.

Troisièmement, la condition de nécessité peut rappeler le critère de corrélation car l'une et l'autre sont interprétés par certains comme le fait que l'activité accessoire doit être nécessaire au financement de l'activité désintéressée.

¹²⁴ X. DIEUX, « Le principe de la spécialité légale : « Aujourd'hui... Et demain peut-être » », *op. cit.*, p.238.

¹²⁵ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, p. 83.

¹²⁶ Com. I.R. n°182/16.

¹²⁷ X. DIEUX, « Le principe de la spécialité légale : « Aujourd'hui... Et demain peut-être » », *op. cit.*, p.238.

¹²⁸ Com. I.R. n°182/11.

¹²⁹ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°127.

4.2.4 Synthèse

Les rapprochements peuvent être synthétisés comme suit :

Thèses interprétant la définition civile	Conditions pour qu'une activité soit « autorisée » sur le plan civil	Critères pour qu'une activité soit « autorisée » sur le plan fiscal
Thèse restrictive	<ul style="list-style-type: none">• Quantitativement moins importante que l'activité principale ;• Nécessaire ;• Bénéfices affectés à la réalisation du but ;• Conditions cumulatives.	<ul style="list-style-type: none">• Critère quantitatif ;• Critère de corrélation ;• Critère d'affectation des bénéfices ;• Critères combinés par la jurisprudence.
Thèse libérale	<ul style="list-style-type: none">• Utile à la réalisation du but désintéressé ;• Bénéfices affectés à la réalisation du but ;• Conditions cumulatives.	<ul style="list-style-type: none">• Critère de corrélation ;• Critère d'affectation des bénéfices ;• Critères combinés par la jurisprudence.

On remarquera qu'il y a un certain parallèle entre les critères d'accessoriété de la loi de 1921 et les critères d'accessoriété du droit fiscal. La principale différence consiste dans le fait que les conditions de la loi de 1921 sont cumulatives alors que la jurisprudence fiscale combine les critères d'accessoriété.

4.2.5 Le but lucratif et le critère d'affectation des bénéfices

Nous sommes d'avis qu'une A.S.B.L. qui ne respecte pas la condition d'affectation des bénéfices posée par les thèses restrictive et libérale poursuit un but lucratif.

Nous avons également indiqué *supra* que nous sommes d'avis que l'absence de but lucratif est une condition pour bénéficier des articles 181 et 182 du C.I.R.

Enfin, comme nous venons de le faire remarquer, la condition d'affectation des bénéfices posée par les thèses restrictive et libérale semble identique au critère de l'affectation des bénéfices développé dans la jurisprudence fiscale.

Cela implique, selon nous, qu'une A.S.B.L. qui ne respecte pas la condition d'affectation des bénéfices posée par la loi de 1921 ne pourra pas bénéficier des articles 181 et 182 du C.I.R.

Il en résulte qu'il devrait s'agir du premier critère à vérifier tant par l'administration que par les cours et tribunaux.

4.3 Les fausses A.S.B.L.

4.3.1 Notion de fausse A.S.B.L.

Les contrôles sur les A.S.B.L. se sont renforcés depuis 2009 afin de détecter les « fausses » A.S.B.L. et les soumettre à l'impôt des sociétés¹³⁰. Deux questions se posent dans ce cadre :

- Une fausse A.S.B.L. est-elle automatiquement assujettie à l'Isoc ?
- Une vraie A.S.B.L. est-elle automatiquement assujettie à l'I.P.M. ?

Avant de répondre à ces questions, il convient de définir ce qu'est une « fausse A.S.B.L. ».

On pourrait considérer qu'une fausse A.S.B.L. est celle qui fonctionne de manière comparable à une société commerciale ou celle qui a choisi ce type de statut pour des raisons incorrectes¹³¹. Une A.S.B.L. qui se livre à des activités commerciales à titre principal est parfois qualifiée de « fausse »¹³².

M. COIPEL et M. DAVAGLE définissent les fausses A.S.B.L. comme celles qui « *de façon directe ou détournée, consacrent tout ou partie des profits de leur activité à enrichir leurs membres* »¹³³. Si une A.S.B.L. exerce une activité commerciale interdite, il s'agirait d'une violation de la spécialité légale pour autant qu'il faille retenir la thèse restrictive mais l'A.S.B.L. ne serait pas pour autant « fausse »¹³⁴.

Dans le cadre de ce travail, nous qualifierons de « fausses » les A.S.B.L. qui ne respectent pas la définition de la loi de 1921. Une A.S.B.L. pourrait donc être fausse :

- parce qu'elle exerce des activités commerciales à titre principal si on retient la thèse restrictive ;
- parce qu'elle procure un gain matériel ou n'affecte pas ses réserves à la poursuite de son but désintéressé.

Pour la suite, nous supposerons, par souci de clarté, que l'A.S.B.L. se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qu'elle ne peut pas revendiquer l'application des articles 180 et 181 du C.I.R.

4.3.2 Une fausse A.S.B.L. est-elle obligatoirement assujettie à l'impôt des sociétés ?

La réponse à cette question serait indéniablement positive si une fausse A.S.B.L. pouvait être requalifiée en société.

La requalification, comme nous l'avons vu *supra*, n'est toutefois pas possible sauf dans le cas d'une A.S.B.L. faussement qualifiée et, si requalification il y a, c'est en société de droit commun, laquelle est soumise à un régime de transparence fiscale : ce sont les associés qui sont taxés et non la société¹³⁵.

¹³⁰ X. GERARD, Y. BRULARD, « Le fisc met les ASBL sous haute pression », La Libre Belgique, 29/03/2010.

¹³¹ P.-F. COPPENS, « Une fausse ASBL », septembre 2013, disponible sur <http://www.coppensfiscaliste.be/une-fausse-asbl/>.

¹³² Question parlementaire n°8 de B. PAS du 14 janvier 2009, *Q.R.*, ch., 2008-2009, n°52-49, p.26.

¹³³ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°485.

¹³⁴ *Ibid.*

¹³⁵ P. GLINEUR, « Le Beaujolais de Crésus et la transparence fiscale », in *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.282.

Il faut donc s'en référer au seul droit fiscal pour assujettir une fausse A.S.B.L. à l'Isoc.

Une A.S.B.L. qui procure un gain matériel ou qui n'affecte pas ses réserves à son but désintéressé perdra en principe le bénéfice de l'I.P.M. même si le but de lucre n'est pas un critère d'assujettissement à l'Isoc en soi. L'A.S.B.L. ne pourra en effet plus faire usage de la porte de sortie prévue par l'article 182 du C.I.R. Or, l'article 182 est la porte de sortie par excellence pour les A.S.B.L.

Le cas de l'A.S.B.L. qui se livre à des activités commerciales non autorisées par la loi de 1921 est plus complexe.

Si on accepte la thèse restrictive, la fausse A.S.B.L. pourrait rester assujettie à l'I.P.M. : le critère quantitatif ne serait pas rempli mais les activités pourraient être autorisées sur base du critère de corrélation.

Si on se réfère à la thèse libérale, une fausse A.S.B.L. pourrait plus difficilement rester assujettie à l'I.P.M. dès lors que le critère d'affectation des bénéfices ne sera en principe pas respecté et que l'A.S.B.L. ne devrait donc pas pouvoir bénéficier de l'article 182 du C.I.R.

4.3.3 Une vraie A.S.B.L. est-elle obligatoirement assujettie à l'I.P.M. ?

La question ne se pose qu'au niveau des activités commerciales exercées par l'A.S.B.L. puisqu'une A.S.B.L. qui procure un gain matériel est une fausse A.S.B.L. qui sera normalement soumise à l'Isoc.

Une A.S.B.L. qui respecte les conditions posées par la thèse restrictive devrait être assujettie à l'I.P.M. : le critère quantitatif et le critère d'affectation des bénéfices sont respectés. Nous ne voyons pas sur quelle base elle pourrait être assujettie à l'Isoc.

Si on accepte la thèse libérale, il faut selon certains auteurs un rapport entre l'activité accessoire et la finalité de l'A.S.B.L.

Le critère de corrélation pourrait être interprété de manière plus rigide que le rapport exigé par la loi de 1921. A titre d'exemple, dans le cas de l'A.S.B.L. qui organisait des activités cyclistes et exploitait une taverne, il serait possible de considérer que l'activité est simplement utile¹³⁶ mais pas indispensable à l'activité principale. Tout dépendra alors de l'interprétation que feront les cours et tribunaux du lien exigé selon la loi de 1921 et du critère de corrélation.

Si on considère, comme M. COIPEL et M. DAVAGLE, que la seule exigence de la définition de la loi de 1921 est l'obligation d'affecter les bénéfices à la fin désintéressée, la seule certitude est que la vraie A.S.B.L. respecte le critère de l'affectation des bénéfices. Il faudra vérifier si, dans les faits, les activités commerciales de l'A.S.B.L. respectent le critère de corrélation et/ou le critère quantitatif. Dans l'état actuel de la jurisprudence, il est impossible de considérer que le seul respect du critère de l'affectation des bénéfices suffise pour que l'A.S.B.L. reste soumise à l'I.P.M.

¹³⁶ C'est d'ailleurs ce qu'a considéré le tribunal en interprétant de manière souple le critère de corrélation ; Voy : P. LAUWERS, « ASBL et impôt des sociétés », *op. cit.*

4.4 Réflexion sur le rapport entre la définition de la loi de 1921 et le droit fiscal

Comme nous venons de le voir, il existe un certain parallèle entre les éléments de définition de l'A.S.B.L. et les critères d'assujettissement à l'Isoc ou à l'I.P.M. Cependant, le parallèle n'est pas parfait de sorte que des fausses A.S.B.L. pourraient être assujetties à l'I.P.M. alors que de vraies A.S.B.L. pourraient être assujetties à l'Isoc.

Nous remarquons que l'une des principales sources de litige concerne la notion d'activités « *ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles* ».

C'est principalement le terme « accessoirement » qui pose des soucis. C'est ce terme que la doctrine et la jurisprudence sont amenés à interpréter.

Il nous paraît donc opportun de préciser les règles d'interprétation du droit fiscal et vérifier si ces règles peuvent entraîner une influence de la définition de la loi de 1921 sur le plan fiscal, particulièrement en ce qui concerne le terme « accessoirement ».

4.4.1 Rappel des règles d'interprétation

Les règles d'interprétations du droit fiscal peuvent être résumées comme suit¹³⁷ :

- Un texte clair ne s'interprète pas.
- Si le texte est ambigu, il faut rechercher l'intention du législateur.
- Le législateur ne peut pas avoir souhaité un texte contraire à la Constitution ou au bon sens.
- L'interprétation par analogie est interdite.
- Dans le doute, la loi s'interprète contre le fisc.

Il faut premièrement vérifier si le terme est défini par la loi fiscale. Dans le cas contraire, il faut vérifier la définition que reçoit le terme dans le droit commun, et, à défaut, la définition usuelle¹³⁸. Ce principe d'interprétation découle du fait que le droit fiscal suit le droit commun, principe consacré par la Cour de cassation dès 1931¹³⁹. Ce droit commun n'est pas nécessairement le droit civil ou le droit comptable : la définition peut être recherchée dans toute réglementation. En effet, si une règle est définie par une réglementation, on peut considérer qu'elle donne un sens usuel à ce terme¹⁴⁰.

Ce n'est que si le terme n'est pas défini qu'il faut rechercher l'intention du législateur¹⁴¹.

S'il faut rechercher l'intention du législateur, ce sont les travaux préparatoires de la loi qui a introduit la norme qu'il faut analyser. Les travaux préparatoires d'autres lois ne traduisent pas l'intention du législateur au moment de l'introduction de la norme. Ils peuvent toutefois avoir une influence sur la position de l'administration.

¹³⁷ TIBERGHIEU, *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, Kluwer, 2015, pp. 31-33.

¹³⁸ Cass., 15 mars 2012, R.G. n° F.11.0037.N, juridat ; Cass., 2 décembre 2010, R.G. n° F.09.0094.F, juridat.

¹³⁹ Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, 218.

¹⁴⁰ P. GLINEUR, « La détermination de ce "droit commun" qui domine le droit fiscal », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larquier, 2009, pp. 219-220.

¹⁴¹ Cass., 11 décembre 1962, *Pas.*, 1963, I, 455.

L'interprétation évolutive est admise en droit fiscal, de même que l'interprétation systémique¹⁴². Le principe d'interprétation systémique part du postulat que le système normatif est composé d'un ensemble cohérent de normes de sorte que le sens d'une norme d'une législation peut être interprété au regard du contexte, des autres normes de la législation, voire des normes d'une autre législation¹⁴³.

Il faut toutefois être prudent, à tout le moins lorsqu'il s'agit de chercher la solution dans une législation autre que fiscale car le législateur fiscal peut poursuivre des effets et des buts qui lui sont propres¹⁴⁴.

Le droit fiscal suit également les évolutions de l'interprétation des définitions en droit civil. A titre d'exemple, lorsque la notion de « réparation lourde » en matière d'usufruit a évolué sous l'impulsion de la jurisprudence civile, le droit fiscal a suivi cette évolution¹⁴⁵.

4.4.2 Application au terme « accessoirement » de l'article 182 du C.I.R.

La notion d'accessoire n'est pas définie par le code d'impôt sur les revenus, ni, à notre connaissance, par une loi fiscale quelconque.

Il est tout à fait possible, à notre sens, de considérer la loi de 1921 comme le droit commun des organismes sans but lucratif. Cette loi ne définit toutefois pas le terme d'accessoire et ne contient pas expressément le terme « accessoirement » ou « accessoire ».

La doctrine et la jurisprudence déduisent toutefois de la définition de l'A.S.B.L. de la loi de 1921 que les activités « accessoires » sont autorisées. On retrouve donc la problématique de l'accessoriété tant dans la loi de 1921 que dans le code d'impôt sur les revenus. Le principe d'interprétation systémique pourrait donc permettre d'interpréter le terme « accessoirement » dans le C.I.R. à la lumière de l'interprétation donnée par la jurisprudence de la notion d'accessoire dans le cadre de la loi de 1921.

Nous sommes d'avis que le principe d'interprétation conforme au droit commun ne permet pas de solutionner le problème vu l'absence de définition du terme accessoire dans la loi de 1921. C'est davantage le principe d'interprétation systémique qui permet de relier la définition de la loi de 1921 au droit fiscal.

Il faut encore vérifier si l'intention du législateur ne s'oppose pas à l'interprétation systémique du terme « accessoirement » contenu dans l'article 182 du C.I.R. Il convient alors de vérifier l'historique et les travaux préparatoires relatif à l'actuel article 182 du C.I.R.

4.4.3 Historique et analyse des travaux préparatoires

C'est la loi du 3 novembre 1976 qui a introduit le régime actuel de l'I.P.M.

¹⁴² T. AFSCHRIFT, *L'impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 41.

¹⁴³ P.-F. COPPENS, « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales », *Pacioli*, 2011, n° 327, p. 2 ; A. HENKES, « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation », *R.G.C.F.*, 2016, n° 4-5, p. 348.

¹⁴⁴ P. GLINEUR, « La détermination de ce "droit commun" qui domine le droit fiscal », *op. cit.*, p. 225.

¹⁴⁵ G. POPPE, « Y a-t-il un avantage de toute nature à la fin de l'usufruit lors du transfert des travaux d'aménagement contre la valeur comptable ? », *FISCAnalyses*, avril 2006.

Avant cette loi, il existait trois régimes applicables aux A.S.B.L.¹⁴⁶ :

- Les A.S.B.L. qui poursuivaient un but de lucre étaient assujetties à l'impôt des sociétés.
- Les A.S.B.L. qui se livraient à des opérations répétées de caractère lucratif sans but de lucre étaient assujetties à l'impôt des sociétés sur une base différente. Dans les faits, elles étaient imposées de façon similaire aux A.S.B.L. assujetties à l'I.P.M.
- Les A.S.B.L. qui ne se livraient ni à une exploitation, ni à des opérations de caractère lucratif, ni à une occupation lucrative ou qui se livraient à des opérations à caractère lucratif isolées ou exceptionnelles étaient assujetties à l'I.P.M.

La loi du 3 novembre 1976 a supprimé le régime « hybride » au motif que ce régime entraînait une distorsion de concurrence entre les « entreprises » organisées sous la forme d'une A.S.B.L. et les « entreprises » organisées sous la forme d'une société¹⁴⁷.

Les A.S.B.L. qui exercent des activités commerciales quantitativement plus importantes que leurs activités désintéressées relevaient de ce régime hybride si elles ne poursuivaient pas de but de lucre. Sous l'empire de la législation actuelle, l'administration et les juridictions utilisent régulièrement le critère quantitatif pour assujettir les A.S.B.L. à l'impôt des sociétés.

Il est intéressant de constater que l'argument de la distorsion de concurrence a été utilisé par les tenants de la thèse restrictive pour justifier leur position et a été contesté par les tenants de la thèse libérale¹⁴⁸. Nous développerons ce point plus loin dans notre travail.

La loi de 1976 a fait disparaître le but de lucre comme critère d'assujettissement à l'Isoc. Pour cette raison, il nous semble que le critère d'affectation des bénéfices ne peut être à lui seul déterminant pour définir le régime fiscal d'une A.S.B.L.

Le rapport fait au nom de la commission des finances contient un passage très intéressant concernant les relations entre le droit fiscal et la loi de 1921 :

« En effet, personne ne conteste le principe de la taxation à l'impôt des sociétés suivant le régime de droit commun des « véritables » entreprises camouflées sous la forme juridique d'une association sans but lucratif, ni celui de la taxation à l'impôt des personnes morales des associations sans but lucratif dont les activités restent cantonnées dans les domaines et dans les limites prévues par la loi de 1921 »¹⁴⁹.

Le législateur de 1976 oppose clairement les A.S.B.L. qui camouflent une entreprise et les A.S.B.L. qui se cantonnent à des activités autorisées par la loi de 1921.

A lire ce passage, les A.S.B.L. qui se livrent à des activités autorisées par la loi de 1921 devraient être assujetties à l'I.P.M. Le législateur de 1976 semble considérer que ces A.S.B.L. ne camouflent pas une entreprise.

¹⁴⁶ X. GÉRARD et R. HENDRICÉ, « Les impôts directs », *op. cit.*, p. 21.

¹⁴⁷ Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, exposé des motifs, *Doc. parl.*, 1975-1976, 879/1, pp. 15-16.

¹⁴⁸ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°124.

¹⁴⁹ Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, Rapport fait au nom de la commission des finances par le député De Vidts, *Doc. parl.*, 1975-1976, 879/7, pp. 27-28.

Le législateur de 1976 n'a pas exclu l'interprétation systémique de l'article 182 du C.I.R. Il semble même l'encourager en faisant explicitement référence à la loi de 1921.

Pourquoi dès lors le parallélisme n'est-il pas parfait entre la définition de la loi de 1921 et les critères d'assujettissement sur le plan fiscal ?

A notre sens, la réponse peut simplement être trouvée dans le fait qu'il y a toujours eu une controverse quant aux activités autorisées par la loi de 1921.

5 Quatrième partie : la nouvelle définition de l'association et ses implications

Dans cette dernière partie, nous analyserons dans un premier temps la nouvelle définition de l'association proposée par le C.S.A. (1). Nous examinerons ensuite dans quelle mesure cette nouvelle définition peut avoir une influence au niveau fiscal, notamment au vu des liens identifiés dans la troisième partie de notre travail (2). Nous proposerons alors un schéma de raisonnement pour déterminer si l'A.S.B.L. doit être assujettie à l'I.P.M. ou à l'Isoc (3) et nous terminerons en examinant l'opportunité d'une modification de la loi fiscale à la suite de l'adoption du C.S.A. (4).

5.1 La nouvelle définition de l'association

L'article 1 : 2 du C.S.A. est libellé comme suit :

« Une association est constituée par une convention entre deux ou plusieurs personnes, dénommées membres. Elle poursuit un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. 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. Toute opération violant cette interdiction est nulle ».

Nous pouvons remarquer deux différences fondamentales avec l'ancienne définition de l'A.S.B.L.¹⁵⁰ :

- Il n'est plus fait mention de « gain matériel » mais d' « avantage patrimonial ».
- Il n'y a plus de limite au niveau des activités commerciales.

5.1.1 Interdiction de distribuer ou procurer un avantage patrimonial direct ou indirect

La notion d'avantage patrimonial indirect est désormais explicitement précisé à l'article 1:4 du C.S.A. :

« Aux fins des articles 1:2 et 1:3 est considérée comme distribution indirecte d'un avantage patrimonial toute opération par laquelle les actifs de l'association ou de la fondation diminuent ou les passifs augmentent et pour laquelle celle-ci soit ne reçoit pas de contrepartie soit reçoit une contrepartie manifestement trop faible par rapport à sa prestation.

¹⁵⁰ P.-A. FORIERS et M. WYCKAERT, *Le projet de Code des sociétés et associations – morceaux choisis à destination des juristes d'entreprises / Het ontwerp Wetboek van vennootschappen en verenigingen – een geselecteerde bloemlezing voor bedrijfsjuristen*, Le droit économique en mouvement / Het economisch recht in beweging, Bruxelles, Buylant, 2017.

L'interdiction visée aux articles 1:2 et 1:3 ne fait pas obstacle à ce que l'association rende gratuitement à ses membres des services qui relèvent de son objet et qui s'inscrivent dans le cadre de son but ».

A lire l'exposé des motifs, l'interdiction est renforcée par rapport à la loi de 1921¹⁵¹. Toutefois, au vu des exemples d'avantages autorisés et d'avantages interdits, on est en droit de se poser la question de savoir ce qui change par rapport à la loi de 1921.

Sont en effet interdits : les rémunérations excessives des administrateurs, les baux consentis par les membres à l'association avec des loyers excessifs, la mise à disposition de marchandises à l'association par un membre à un prix trop élevé par rapport au prix du marché¹⁵².

On peut également douter du durcissement lorsqu'on lit dans le rapport de 1^{ère} lecture qu'il s'agit de prévoir explicitement ce qui s'applique implicitement sous la loi de 1921¹⁵³.

Il semblerait donc que ce « durcissement » consiste à préciser ce que la jurisprudence et la doctrine avaient déduit de la définition prévue par la loi de 1921.

Le fait que l'interdiction de distribution soit explicitée dans la définition de l'association peut s'expliquer par le fait que cette interdiction devient la caractéristique principale de l'A.S.B.L. (voir ci-dessous) et que le législateur a tenu à conserver la confiance du public sur la spécificité des associations¹⁵⁴.

5.1.2 Disparition de l'interdiction au niveau des activités commerciales

Certains auteurs plaidaient pour la disparition de l'interdiction pour les A.S.B.L. d'exercer des activités commerciales à titre principal ou d'appoint, notamment en raison des difficultés d'interprétation que cette interdiction engendre¹⁵⁵.

C'est désormais chose faite dans la nouvelle définition de l'association. Celle-ci ne fait en effet plus aucune mention d'activités commerciales interdites. La raison qui a poussé à faire disparaître cette interdiction de la définition est précisément parce qu'elle donnait lieu à des difficultés dans la pratique¹⁵⁶.

Avec la disparition de l'interdiction en ce qui concerne les activités commerciales, le but de lucre n'est plus le critère de distinction entre les associations sans but lucratif et les sociétés.

¹⁵¹ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, n°3119/001, *op. cit.*, p. 17.

¹⁵² Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, commentaire des articles, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 4 juin 2018, n°3119/002, p. 30.

¹⁵³ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, rapport de la première lecture, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 14 novembre 2018, n°3119/011, p. 251.

¹⁵⁴ A. FRANÇOIS et F. HELLEMANS, « Shaken, not stirred ? Een eerste analyse van de definitie, de basisbeginselen en de structuur van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen », in *Le projet de Code des sociétés et associations – Het ontwerp Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 29.

¹⁵⁵ Voy. notamment : J. VANANROYE, « Standpunt : Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », *Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap*, 2015, n° 4, p. 275 ; M. COPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, p. 376.

¹⁵⁶ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, n°3119/001, *op. cit.*, p. 17.

C'est désormais l'interdiction de distribuer des bénéfices qui forme le critère de distinction, la nouvelle *summa divisio* entre sociétés et associations¹⁵⁷.

Les travaux préparatoires indiquent que l'objectif de cette disparition est de permettre à l'A.S.B.L. de réaliser des activités commerciales ou industrielles, même à titre principal, en vue de se procurer les ressources nécessaires à la réalisation de leur but désintéressé¹⁵⁸. La condition d'affectation au but non lucratif est toujours d'application. En effet, l'article 2:113, § 1, 2° du C.S.A. maintient la dissolution judiciaire de l'association qui « *affecte son patrimoine ou les revenus de celui-ci à un but autre que ceux en vue desquels elle a été constituée* ».

Nous ne souscrivons donc pas totalement à l'opinion de M. DE LAMOTTE lorsqu'il indique que l'A.S.B.L. peut désormais accumuler du capital et le réinvestir sans contrainte¹⁵⁹. Il reste la contrainte que le capital doit rester affecté à la réalisation du but désintéressé.

Selon l'avis de certains, il serait plus exact de parler désormais d'association sans but de distribution de bénéfices plutôt que d'association sans but lucratif¹⁶⁰. Nous restons assez dubitatifs face à cette dénomination dès lors qu'elle laisse penser que toute personne morale qui ne distribue pas ses bénéfices et n'accorde pas d'avantage patrimonial au sens du C.S.A. serait une association au sens du C.S.A. et laisse de côté l'obligation d'affecter le patrimoine et les revenus à un objectif désintéressé.

S'il est vrai que l'A.S.B.L. n'est plus limitée en ce qui concerne le but de lucre commercial, elle ne peut avoir un but lucratif sociétaire similaire à celui des sociétés.

La société pourra désormais avoir un but désintéressé à côté de son objet lucratif. Cela n'implique pas *a contrario* que l'A.S.B.L. peut avoir un but lucratif sociétaire similaire à celui des sociétés : comme nous venons de le mentionner, les bénéfices de l'A.S.B.L. doivent continuer d'être affectés à son but désintéressé et elle ne peut accorder d'avantage patrimonial.

Dans tous les cas, la nouvelle définition de l'association tranche clairement en faveur de la thèse de M. COIPEL et M. DAVAGLE qui défendait la seule condition de l'affectation des bénéfices comme critère d'accessoriété.

5.1.3 Entrée en vigueur

L'A.S.B.L. n'est pas obligée de changer son objet social pour le rendre conforme à la nouvelle définition de l'association du C.S.A.

Tant que l'A.S.B.L. ne change pas son objet social, elle ne peut exercer que les activités commerciales autorisées par la loi de 1921. Ce n'est que le 1^{er} janvier 2029 que l'interdiction d'exercer des activités commerciales à titre principal prendra fin automatiquement¹⁶¹.

¹⁵⁷ A. FRANÇOIS et F. HELLEMANS, « Shaken, not stirred ? Een eerste analyse van de definities, de basisbeginselen en de structuur van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigen », *op. cit.*, p. 28.

¹⁵⁸ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, commentaire des articles, n°3119/002, *op. cit.*, p. 27.

¹⁵⁹ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, avis du Conseil d'Etat, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 9 octobre 2017, n°3119/002, p. 8.

¹⁶⁰ L. DE BROE et M. PEETERS, « Profonde simplification des formes de sociétés et entrée en vigueur », *fiscologue*, mai 2019, n° 1610, p. 3.

¹⁶¹ *Ibid.*

A notre sens, le raisonnement que nous allons développer *infra* peut s'appliquer à toutes les A.S.B.L. dès le 1^{er} mai 2019. En effet, la nouvelle définition de l'association est en vigueur depuis le 1^{er} mai et la loi de 1921 est abrogée. Ce n'est que par le jeu de l'article 39 § 4 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le C.S.A. que l'interdiction d'exercer des activités commerciales à titre principal subsiste pour les A.S.B.L. qui ne modifient pas leur objet social.

5.2 Influence de la nouvelle définition sur le plan fiscal

5.2.1 Incertitudes

Le Conseil d'Etat a souligné que la nouvelle définition de l'association du C.S.A. allaient engendrer des incertitudes au niveau fiscal¹⁶². Pourtant le C.I.R. n'a pas été modifié pour l'adapter à cette nouvelle définition.

A l'heure actuelle, il est donc difficile de prévoir quelle sera exactement l'influence du C.S.A. sur l'assujettissement des A.S.B.L. à l'Isoc ou à l'IPM.

5.2.2 Rupture du parallélisme entre droit des groupements et droit fiscal ?

Si nous comparons la nouvelle définition de l'association avec les conditions d'assujettissement à l'I.P.M. et à l'Isoc actuels, une A.S.B.L. qui respecte la définition du C.S.A. pourra tout aussi bien être assujettie à l'I.P.M. qu'à l'impôt des sociétés en fonction de sa situation de fait, comme nous l'avons déjà noté *supra* en comparant la thèse libérale avec les critères d'assujettissement.

Si le parallélisme avec le droit fiscal dans la thèse restrictive n'est pas parfait, il est toutefois plus présent et plus visible.

C'est donc avec raison que le secteur associatif et certains ministres se sont interrogés sur les conséquences fiscales de cette nouvelle définition.

5.2.3 La neutralité fiscale et son interprétation

La neutralité fiscale de la réforme implique que les dispositions fiscales n'ont été modifiées sur le fond que lorsque cela s'avérait nécessaire pour éviter toute divergence entre le droit fiscal et le droit des sociétés et des associations ou pour assurer le bon fonctionnement du C.S.A.¹⁶³.

Il reste à savoir ce qu'implique la neutralité fiscale de la réforme pour les A.S.B.L.

Il y a à notre sens deux interprétations possibles :

- Soit l'approche et/ou les critères utilisés par l'administration et la jurisprudence restent identiques.
- Soit l'approche et/ou les critères sont adaptés sur base de la nouvelle définition.

¹⁶² Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, avis du Conseil d'Etat, n°3119/002, *op. cit.*, pp. 26-27.

¹⁶³ Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, résumé, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 22 novembre 2018, n°3367/001, p. 3.

Les travaux préparatoires indiquent explicitement que la réforme du droit des sociétés est neutre et que le critère accessoire est conservé pour déterminer si l'I.P.M. ou l'Isoc est applicable¹⁶⁴.

Cette même réflexion peut être trouvée dans la note préparée par le SPF Justice à destination des A.S.B.L.¹⁶⁵. Cette note indique que les A.S.B.L. ne pourront pas exercer des activités économiques illimitées et rester assujetties à l'impôt des personnes morales.

Les travaux préparatoires de la loi réglant le passage de l'I.P.M. à l'Isoc indiquent clairement que les critères fiscaux ne sont pas modifiés¹⁶⁶.

Le législateur prône donc la première interprétation. Il est vrai qu'elle n'apporte aucune modification sur le plan fiscal et semble plus conforme à la neutralité fiscale de la réforme.

La deuxième interprétation nous semble toutefois aussi pouvoir respecter le principe de la neutralité fiscale. En effet, il est possible de partir du principe que la neutralité fiscale implique que la loi fiscale devait être modifiée à chaque fois que le législateur voulait éviter que le C.S.A. ait une influence sur le droit fiscal. A titre d'exemple, c'est pour cette raison que le législateur a introduit le seuil de 20% en matière d'actions propres au sein même du C.I.R.¹⁶⁷.

Les principes d'interprétation de la loi fiscale et notamment le principe d'interprétation systémique impliquent que la notion d'accessoire peut être interprétée différemment suite à la nouvelle définition de l'association. Si le législateur souhaitait réellement que la modification de la définition n'ait aucune influence, il aurait dû définir dans la loi le terme « accessoirement » de l'article 182 3° du C.I.R.

M. COIPEL avait suggéré de préciser si le critère de l'accessoire était maintenu sur le plan fiscal et comment ce critère devait être apprécié (par rapport à une activité principale ou à la finalité)¹⁶⁸. La réforme fiscale fédérale en réaction à l'adoption du C.S.A. n'a toutefois pas précisé ce point ou, du moins, ne l'a pas fixé dans la loi.

La deuxième interprétation ne semble pas conforme au souhait du législateur ayant adopté le C.S.A. et la réforme fiscale qui a suivi mais ne peut être exclue d'emblée vu les principes d'interprétation, lesquels devaient être connus du législateur, et l'absence d'adaptation de la loi fiscale sur ce point.

5.2.4 Renversement de la charge de la preuve

A partir du moment où l'A.S.B.L. peut se livrer à des activités commerciales sans limitation, il est logique de se poser la question de savoir si l'impôt des personnes morales reste l'impôt naturel des A.S.B.L. Comme nous l'avons indiqué *supra*, si une A.S.B.L. dépose une déclaration à l'I.P.M., c'est à l'administration fiscale de démontrer que l'A.S.B.L. entre dans le

¹⁶⁴ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, rapport de la première lecture, n°3119/011, *op. cit.*, p. 7.

¹⁶⁵ Service Public Fédéral Justice, « L'asbl après la réforme : du début à la fin », 2018, p.12.

¹⁶⁶ Projet de loi organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget par le député Ahmed LAAOUEJ, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 23 janvier 2019, n° 3368/002, pp. 4-5.

¹⁶⁷ Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, commentaire des articles, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 22 novembre 2018, n°3367/001, p. 18.

¹⁶⁸ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, rapport de la première lecture, n°3119/011, *op. cit.*, pp. 326-327.

champ d'application de l'Isoc. La réforme n'entraîne-t-elle pas un renversement de la charge de la preuve ?

Cette question de renversement de la charge de la preuve s'est posée dans le cadre des travaux préparatoires¹⁶⁹.

Nous sommes d'avis, comme l'indique un passage du rapport de première lecture¹⁷⁰, que cette modification n'induit pas une inversion de la charge de la preuve.

En effet, même si l'A.S.B.L. peut exercer toutes les activités commerciales qu'elle souhaite, ce n'est pas pour autant qu'elle va mettre en œuvre des méthodes industrielles et commerciales. Nous avons indiqué *supra* que le fait d'exercer des activités commerciales à titre principal n'implique pas *ipso facto* des méthodes industrielles et commerciales. Or, utiliser des méthodes industrielles et commerciales est une condition pour que la personne morale se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, condition d'assujettissement à l'Isoc.

Nous sommes d'avis que nous pouvons continuer à considérer qu'une A.S.B.L., même si elle peut se livrer à des activités commerciales sans limite, n'utilise en principe pas des méthodes industrielles et commerciales et ne se livre donc pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

De plus, le fait de pouvoir se livrer à des activités industrielles et commerciales à titre principal n'impliquent pas que ses activités ne soient pas autorisées par l'article 182 du C.I.R. Les activités pourraient parfaitement respecter le critère de corrélation, par exemple.

Enfin, le renversement de la charge de la preuve nous semble contraire au principe de neutralité fiscale car il modifie un principe fiscal actuel : l'I.P.M. est l'impôt naturel des A.S.B.L.

C'est donc toujours sur l'administration que repose la charge de la preuve. C'est à elle de démontrer que l'A.S.B.L. utilise des méthodes industrielles ou commerciales ou que les activités de l'A.S.B.L. ne sont pas des activités autorisées.

5.2.5 Quelle influence pour les A.S.B.L. avec des activités commerciales quantitativement moins importantes ?

Vu la modification de la définition, faut-il craindre que les A.S.B.L. qui étaient assujetties à l'I.P.M. avant la réforme car leurs activités respectent le critère quantitatif soient assujetties à l'Isoc sur base d'un nouveau raisonnement ou d'une nouvelle approche ?

Trois raisons nous font penser que, si les éléments de fait restent identiques, les A.S.B.L. assujetties à l'I.P.M. n'ont pas à craindre une nouvelle approche qui les assujettirait à l'impôt des sociétés :

- Ce n'est pas dans l'esprit de la neutralité fiscale de la réforme.
- Le principe de sécurité juridique devrait s'opposer à un tel raisonnement.
- Une telle interprétation n'est pas conforme à la volonté du législateur de 1976.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 81.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 348.

5.2.5.1 La neutralité fiscale

Assujettir les A.S.B.L. à l'Isoc assujetties jusqu'alors à l'I.P.M. sur base d'un nouveau raisonnement impliquerait un changement fondamental qui n'est pas dans l'esprit de la neutralité fiscale voulue par la réforme. Ce serait un effet particulièrement indésirable et, à lire les travaux préparatoires introduisant le C.S.A., non-désiré par le législateur.

5.2.5.2 Le principe de sécurité juridique et de confiance légitime

Le législateur a clairement exprimé dans les travaux préparatoires sa volonté de maintenir le *statu quo* au niveau du raisonnement fiscal. La note publiée par le SPF Justice va dans le même sens¹⁷¹.

Il ne semble pas non plus dans l'intention de l'administration fiscale de revoir les commentaires administratifs relatifs au régime fiscal à l'impôt sur les revenus des A.S.B.L.

Or, l'ensemble de ces éléments ont un caractère officiel et sont accessibles au grand public. Ils sont donc une référence pour le contribuable qui cherche des informations sur le sujet.

Le principe de confiance légitime implique que l'administration fiscale doit honorer les prévisions légitimes qu'elle fait naître chez les contribuables. Elle ne peut revenir rétroactivement sur des positions qu'elle a prises¹⁷².

La question de savoir si le principe de confiance légitime joue un rôle pour maintenir l'assujettissement à l'I.P.M. a déjà été posée à la Cour de cassation. Celle-ci a considéré qu'il n'y avait pas de violation de ce principe lorsque, lors d'un contrôle, l'administration fiscale décide que l'A.S.B.L. doit être assujettie à l'Isoc alors qu'elle avait admis l'assujettissement à l'I.P.M. antérieurement¹⁷³. La Cour de cassation donne la primauté au principe de légalité par rapport au principe de confiance légitime. Cette sévérité est toutefois critiquée par certains auteurs qui sont d'avis qu'en disposant de bons arguments de fait, ce principe peut jouer un rôle¹⁷⁴.

Dans ce cas précis, nous sommes d'avis que le principe de confiance légitime peut jouer un rôle. Le législateur a clairement et publiquement fait savoir que rien ne changera sur le plan fiscal. Il crée donc une prévision légitime dans le chef des contribuables qu'il se doit d'honorer.

Le principe de légalité ne devrait pas primer le principe de confiance légitime dès lors que la loi fiscale est restée inchangée.

¹⁷¹ Service Public Fédéral Justice, « L'asbl après la réforme : du début à la fin », 2018, p.12.

¹⁷² D. GARABEDIAN, « Impôt et confiance légitime : abandonner la distinction entre questions de fait et questions de droit », in *Liber amicorum Nadine Watté*, Bruxelles, Buylant, 2017, p. 295.

¹⁷³ Cass., 26 février 2016, *fiscologue*, juin 2016, n° 1478, p. 10.

¹⁷⁴ S. VAN CROMBRUGGE, « Le principe de sécurité juridique joue-t-il également un rôle ? », *fiscologue*, février 2015, n° 1418, p. 5.

5.2.5.3 Intention du législateur de 1976

Il n'était de toute évidence pas dans les intentions du législateur, lors de la réforme de 1976 qui a instauré le régime actuel, d'assujettir à l'Isoc les A.S.B.L. qui exercent des activités commerciales quantitativement moins importantes que leurs activités désintéressées.

Le législateur fait en effet explicitement référence aux activités autorisées par la loi de 1921. Or, les activités quantitativement moins importantes ont toujours été admises par la loi de 1921.

5.2.6 Quelle influence pour les A.S.B.L. avec des activités commerciales quantitativement plus importantes

Ces A.S.B.L. sont susceptibles d'être assujetties à l'impôt des sociétés car elles ne respectent pas le critère quantitatif.

Elles ne sont toutefois pas automatiquement assujetties à l'Isoc comme en témoigne notamment la jurisprudence Oxfam. La question se pose de savoir si le raisonnement de l'administration et des tribunaux risque de devenir plus rigide ou plus souple avec l'adoption du C.S.A.

A notre sens, trois approches pourraient être retenues :

1. L'A.S.B.L. ne doit être assujettie à l'impôt des sociétés que si elle est une fausse A.S.B.L. qui ne respecte pas la définition du C.S.A.
2. Le raisonnement actuel reste inchangé.
3. Le critère quantitatif est abandonné ou, à tout le moins, son importance est limitée.

5.2.6.1 Approche 1 et le parallélisme complet

Cette approche consiste à considérer qu'une A.S.B.L. qui respecte la définition du C.S.A. devrait être assujettie à l'I.P.M. Elle aurait pour effet de faire du critère de l'affectation des bénéfices le seul critère de distinction entre l'I.P.M. et l'Isoc puisque le critère de l'affectation des bénéfices est similaire à la condition d'affectation des bénéfices également posée par la thèse libérale et maintenue par le C.S.A.

Cette approche peut se justifier à partir du moment où le législateur de 1976 avait apparemment l'intention d'assujettir à l'I.P.M. les A.S.B.L. qui respectaient la définition de la loi de 1921. Si le législateur de 1976 a fait référence à la loi de 1921, c'est parce que tel était à l'époque le droit commun des A.S.B.L. Ce droit commun sera désormais le C.S.A. Rien n'empêche de tenir compte de la nouvelle définition de ce nouveau droit commun en vertu du principe d'interprétation systémique.

Cette approche devrait défendre que l'objectif du législateur de 1976 était d'assujettir les vraies A.S.B.L. à l'I.P.M. et les fausses A.S.B.L. à l'Isoc et que, en conséquence, une A.S.B.L. qui respecte la définition de C.S.A. doit être assujettie à l'I.P.M. Dès lors que le C.S.A. tranche la controverse au niveau des activités autorisées par les A.S.B.L., rien n'empêche un parallèle complet entre la définition en droit des groupements et le droit fiscal.

Ce raisonnement ne peut à notre sens être retenu si le C.I.R. n'est pas modifié en ce sens. Le législateur de 1976 a disqualifié le but de lucre comme critère de distinction pour qu'une A.S.B.L. bénéficie d'un régime de faveur. L'affectation des bénéfices matérialise le but de lucre

ou l'absence de but de lucre. Retenir le critère de l'affectation des bénéficiaires comme seul critère d'accessorité nous paraît contraire à la volonté du législateur de 1976.

Certains auteurs ont déjà proposé de réformer le C.I.R. et de retenir l'affectation des bénéficiaires¹⁷⁵ ou le but de lucre¹⁷⁶ comme critère principal d'assujettissement.

5.2.6.2 Approche 2 et le statu quo

La jurisprudence actuelle a déjà considéré que l'A.S.B.L. qui exerce des activités commerciales plus importantes en termes de moyens pouvait rester assujettie à l'I.P.M. La jurisprudence Oxfam en est un parfait exemple : l'application du critère de corrélation permet à une A.S.B.L. de rester assujettie à l'I.P.M.

L'administration et les tribunaux ne peuvent ou, en tous cas, ne devraient pas se baser sur le seul critère quantitatif pour assujettir une A.S.B.L. à l'Isoc et la réforme ne peut pas changer ce constat.

Le critère quantitatif peut être utilisé pour permettre à l'A.S.B.L. de rester assujettie à l'I.P.M. La question est de savoir si et dans quelle mesure ce critère conserve son importance pour assujettir l'A.S.B.L. à l'Isoc. Doit-il être pris en considération en combinaison avec le critère de corrélation ou doit-il être mis de côté ?

A l'appui d'un *statu quo* en matière de raisonnement sur le plan fiscal, on pourrait considérer que le C.S.A. opère une modification de la définition de l'association et abroge la loi de 1921 : il y a une rupture entre cette loi et le C.S.A. A considérer que le législateur ait effectivement souhaité un parallèle entre la définition de l'A.S.B.L. en droit des groupements et le droit fiscal, il n'a souhaité ce parallèle que sur base de la définition de 1921 et non sur base de la définition reprise par le C.S.A.

Cette approche pourrait également partir du principe que le C.S.A. ne fait plus aucune référence à des activités commerciales interdites et qu'il n'y a donc plus à proprement parler de condition d'accessorité à respecter. Dès lors, la notion d'accessorité sur le plan fiscal doit recevoir une interprétation autonome, laquelle doit reprendre le critère quantitatif et corrélatif.

Se baser sur tous les critères actuellement retenus par la jurisprudence et maintenir l'importance du critère quantitatif respecte la neutralité fiscale de la réforme et est conforme à la volonté du législateur de 1976 d'assujettir à l'I.P.M. les A.S.B.L. respectant la loi de 1921.

Cette approche est susceptible d'être adoptée.

¹⁷⁵ VAN CROMBRUGGE, S., « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van V.Z.W.'s ? », in PEETERS B. (dir.), *Recht zonder omwegen – fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gand, Larcier, 1999, n° 15 et suivants

¹⁷⁶ DE WOLF, M., « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in POULET, P.-Y. (dir.) *Liber Amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2004, pp. 593.

5.2.6.3 Approche 3 et affaiblissement du critère quantitatif

Cette troisième approche consisterait à réduire le rôle du critère quantitatif, voire le faire disparaître entièrement, et accorder davantage d'importance aux autres critères (corrélation et affectation des bénéficiaires) ainsi qu'à l'importance de l'utilisation des méthodes industrielles et commerciales.

Cette approche pourrait se baser sur le fait que le C.S.A. n'a fait que trancher entre la thèse restrictive de l'accessoriété-activité et la thèse libérale de l'accessoriété-finalité sur le plan de la définition de l'A.S.B.L. C'est en grande partie parce que les activités autorisées sous l'empire de la loi de 1921 étaient controversées que la nouvelle définition a été adoptée¹⁷⁷.

Lorsque la jurisprudence civile évolue et interprète plus soupagement une notion, par exemple la notion de réparation lourde¹⁷⁸, cet assouplissement peut se retrouver dans la jurisprudence fiscale. En outre, l'interprétation systémique devrait permettre de tenir compte de l'évolution de la définition pour autant que cette interprétation ne soit pas contraire aux souhaits du législateur fiscal. Si le législateur de 1976 a fait référence à la loi de 1921, c'est parce que tel était à l'époque le droit commun des A.S.B.L. Ce droit commun sera désormais le C.S.A. Rien n'empêche de tenir compte de la nouvelle définition de ce nouveau droit commun tant qu'elle ne va pas à l'encontre du souhait du législateur fiscal.

Or, le souhait du législateur fiscal de 1976 était d'éviter toute distorsion de concurrence entre les entreprises qui prennent la forme d'une A.S.B.L. et les entreprises qui prennent la forme d'une société¹⁷⁹.

La question à se poser est donc : une A.S.B.L. qui ne respecte pas le critère quantitatif mais qui respecte le critère de corrélation et qui est assujettie à l'I.P.M. exerce-t-elle une concurrence déloyale vis-à-vis des sociétés assujetties à l'Isoc ? Cette question sera examinée ci-dessous.

D'aucuns pourraient prétendre que cette interprétation n'est pas conforme aux travaux préparatoires du C.S.A. ou de la réforme fiscale qui a suivi, où il est clairement indiqué que l'approche actuelle ne changera pas pour les A.S.B.L.¹⁸⁰. Il est erroné d'exclure cette troisième approche au motif qu'elle n'est pas conforme aux travaux préparatoires du C.S.A. ou de la réforme fiscale. L'article 182 du C.I.R. doit être interprété sur base des travaux préparatoires originaires de l'article 182 du C.I.R., c'est-à-dire les travaux préparatoires de la loi de 1976 et non sur base des travaux préparatoires du C.S.A. ou de la réforme fiscale actuelle.

Cette approche peut également être retenue.

¹⁷⁷ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, n°3119/001, *op. cit.*, p. 17.

¹⁷⁸ G. POPPE, « Y a-t-il un avantage de toute nature à la fin de l'usufruit lors du transfert des travaux d'aménagement contre la valeur comptable? », *op. cit.*

¹⁷⁹ Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, exposé des motifs, 879/1, *op. cit.*, pp. 15-16.

¹⁸⁰ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, rapport de la première lecture, n°3119/011, *op. cit.*, p. 7.

5.2.7 La distorsion de concurrence

C'est à notre sens ce point qui permettra de trancher entre la deuxième et la troisième approche puisque c'est ce motif qui a guidé le législateur de 1976 dans l'élaboration du régime fiscal actuel.

Il faut vérifier dans quelle mesure une A.S.B.L. pourrait concurrencer de manière déloyale une société si elle était assujettie à l'I.P.M. au lieu de l'Isoc. Cela implique de vérifier :

- Quand il y a concurrence entre une A.S.B.L. et une société.
- Quand cette concurrence est déloyale.

5.2.7.1 Quand y a-t-il concurrence ?

Si on s'en réfère à la doctrine du droit de la concurrence, la liberté d'entreprendre interdit toute clause de non-concurrence qui interdit à la personne de contacter une clientèle différente de son précédent employeur, co-contractant ou du cédant des actions ou du fonds de commerce¹⁸¹.

Pour qu'il y ait concurrence, il faut encore que les produits soient substituables les uns aux autres. La substituabilité a déjà été définie par la Cour de Justice de l'Union Européenne comme le critère d'évaluation le plus immédiat et le plus efficace à l'égard des fournisseurs d'un produit donné¹⁸².

Le marketing considère que deux produits ou deux services sont substituables lorsqu'un peut remplacer l'autre parce qu'ils répondent aux mêmes besoins¹⁸³.

La question à se poser est donc : est-ce qu'une A.S.B.L. qui fournit des produits ou des services identiques à ceux d'une société s'adresse à la même clientèle et est-ce que ses produits et services sont substituables à ceux de la société aux yeux des consommateurs ?

Les besoins d'un individu sont de natures diverses : un individu a des besoins matériels mais également des besoins psychologiques comme le besoin d'accomplissement de soi ou le besoin de reconnaissance¹⁸⁴.

Si le consommateur achète un produit auprès d'une A.S.B.L., c'est en partie parce que le consommateur est conscient que cette A.S.B.L. poursuit une finalité spécifique et que, ce faisant, il réalise une bonne action. C'est tant le produit ou le service acheté que la finalité de l'association qui motive le consommateur. Le consommateur cherche à satisfaire un besoin qui est celui de réaliser une bonne action, d'avoir bonne conscience.

A titre d'exemple, si un consommateur décide d'acheter du café chez Oxfam plutôt que dans un supermarché, c'est en grande partie parce qu'il est conscient que le café de chez Oxfam a été acheté chez des petits producteurs à un prix équitable et que, en agissant de la sorte, il soutient le commerce équitable.

¹⁸¹ D. GOL et C. DUVIEUSART, « Les clauses de non-concurrence en droit commun », in *Les contrats commerciaux en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 243.

¹⁸² C.J.U.E., 4 juillet 2006, easyJet c. Commission, T-177/04, point 99, CURIA.

¹⁸³ B. BATHELOT, Définitions marketing : l'encyclopédie illustrée du marketing, Définition : Produit ou bien substituable, 2 avril 2015, <https://www.definitions-marketing.com/definition/produit-ou-bien-substituable/>

¹⁸⁴ P. KOTLER, K. KELLER et D. MANCEAU, *Marketing Management*, Paris, Pearson France, 2012, pp. 192-193.

Chaque entreprise, qu'elle soit sous forme de société ou d'A.S.B.L., doit définir sa clientèle cible : elle doit définir le segment de marché auquel elle désire s'adresser. Le marché peut être segmenté de différentes manières et notamment sur base de critères géographiques, sociodémographiques mais aussi sur base du style de vie ou des valeurs de l'individu¹⁸⁵.

A titre d'exemple, le bar d'un club canin établi sous la forme d'une A.S.B.L. ne visera certainement pas la même clientèle qu'un bar établi sous la forme d'une société. Oxfam vise surtout les consommateurs ayant une valeur particulière : le commerce équitable, contrairement à un supermarché qui cible le tout-venant.

5.2.7.2 *Rapprochement avec les critères du droit fiscal*

Aucun élément mentionné ci-dessus ne se rapproche de près ou de loin du critère quantitatif.

En revanche, il est possible de faire des liens avec le critère de corrélation mais aussi avec l'utilisation des méthodes industrielles et commerciales.

Si l'A.S.B.L. démontre dans les faits que c'est en raison de sa finalité désintéressée que les consommateurs consomment les produits ou les services qu'elle propose, ne peut-on pas considérer que ces services et produits servent la finalité de l'A.S.B.L. et que le critère de corrélation est dès lors respecté ?

La manière dont l'A.S.B.L. s'adresse à ses « clients », la manière dont elle les cible peut avoir une influence au niveau des méthodes industrielles ou commerciales.

Ainsi, si l'A.S.B.L. se livre à une publicité intensive ciblant tout type de consommateur, elle a plus de chance d'être assujettie à l'impôt des sociétés. Au contraire, si la publicité se centre sur la finalité de l'A.S.B.L. et s'adresse spécifiquement à certains consommateurs intéressés par la finalité de l'A.S.B.L., il sera plus facilement conclu à l'absence de méthode industrielle ou commerciale.

Entrent en effet notamment en ligne de compte pour déterminer l'existence de méthodes industrielles et commerciales¹⁸⁶ :

- la façon dont est faite la publicité;
- les méthodes de vente et de distribution utilisées;
- la nature de la clientèle.

5.2.7.3 *Quand la concurrence est-elle déloyale ?*

L'argument de saine concurrence a déjà été utilisé par les tenants de la thèse restrictive pour interdire aux A.S.B.L. d'exercer des activités commerciales ou industrielles à titre principal. M. COIPEL et M. DAVAGLE ont fait remarquer que, s'il fallait retenir l'argument de saine concurrence, il faudrait interdire toute activité commerciale aux A.S.B.L. et non pas se limiter

¹⁸⁵ *Ibid.*, pp. 249-254.

¹⁸⁶ Com. I.R. n°182/9.

aux activités commerciales ou industrielles à titre principal¹⁸⁷. Le critère quantitatif n'est pas pertinent sur ce point.

Ce constat est-il le même sur le plan fiscal ?

Un exemple permettra de mieux appréhender la question. Soit une A.S.B.L. A, une A.S.B.L. B et une société S qui exercent exactement la même activité commerciale. L'A.S.B.L. B consacre 90% de ses moyens à cette activité. La société S consacre 100% de ses moyens à cette activité et l'A.S.B.L. A n'y consacre que 40%. Les A.S.B.L. A et B sont assujetties à l'impôt des personnes morales et se livrent à la même activité désintéressée alors que la société S est assujettie à l'impôt des sociétés.

A respecte le critère quantitatif alors que B non. Faut-il en conclure que B profite d'un avantage déloyal et non A ?

Pour qu'il y ait un avantage déloyal, l'avantage fiscal dont profite les A.S.B.L. en étant assujetties à l'I.P.M. doit leur permettre de pratiquer des prix moins élevés que la société S.

L'A.S.B.L. A consacre 60% de ses moyens à une activité qui ne génère par définition aucun bénéfice alors que l'A.S.B.L. B n'y consacre que 10%. Il est donc tentant de considérer que B peut pratiquer des prix beaucoup moins élevés vu que A doit financer dans une plus grande mesure son activité désintéressée.

C'est toutefois oublier un point important.

Imaginons que A bénéficie de subsides qui financent 50 des 60% des moyens affectés à son activité désintéressée alors que B ne bénéficie d'aucun subside. Dans ce cas, A et B doivent chacune financer 10% des moyens nécessaires à leurs activités désintéressées. Elles peuvent donc appliquer les mêmes prix et profiter du même avantage concurrentiel vis-à-vis de la société S. A respecte toujours le critère quantitatif alors que B non.

Il en résulte que ce n'est pas le critère quantitatif qui détermine s'il existe un avantage déloyal vis-à-vis d'une société mais la façon dont l'activité désintéressée est financée.

L'A.S.B.L. ne peut pratiquer des prix moins élevés et donc profiter d'un avantage déloyal que si son activité commerciale n'est pas nécessaire au financement de son activité désintéressée. Ce point relève davantage des critères de corrélation et d'affectation des bénéfices que du critère quantitatif.

Il en résulte que le critère quantitatif n'est pas pertinent pour vérifier s'il y a ou non concurrence déloyale entre une société et une A.S.B.L.

Les deux schémas ci-dessous illustrent le raisonnement ci-dessus.

¹⁸⁷ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Associations sans but lucratif », *op. cit.*, n°124.

Schéma 1

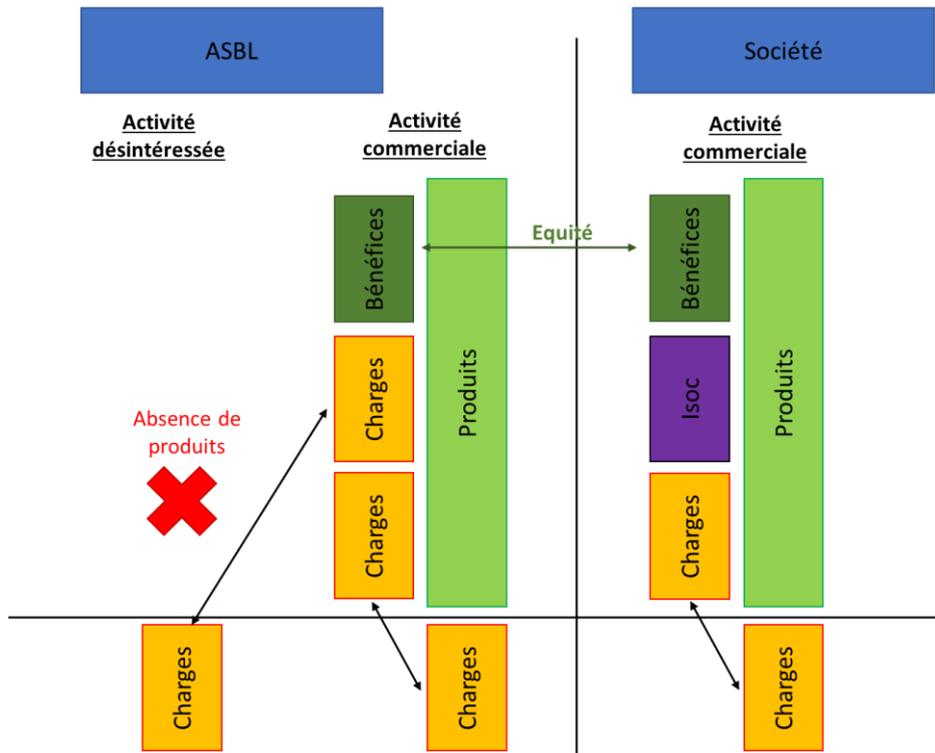
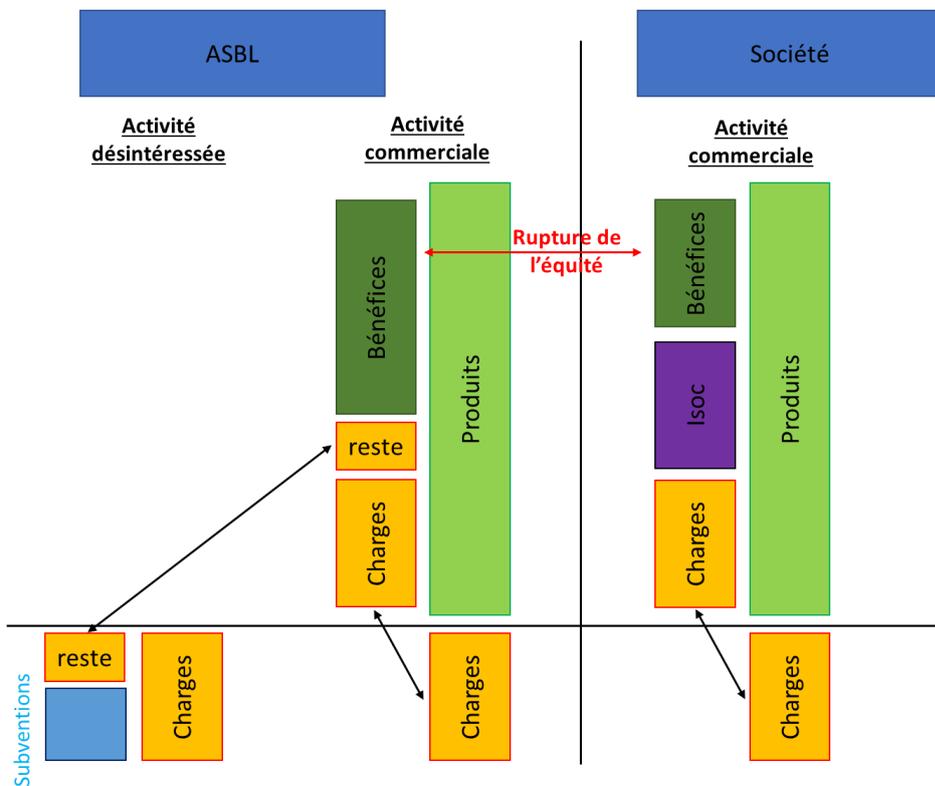


Schéma 2



5.2.8 Rôle du critère quantitatif

A partir du moment où le C.S.A. autorise les A.S.B.L. à exercer des activités commerciales sans limitation quantitative et que le critère quantitatif est inadapté au regard de l'objectif du législateur de 1976, nous sommes d'avis que ce critère quantitatif devrait être abandonné dans le raisonnement utilisé pour assujettir les A.S.B.L. à l'impôt des sociétés.

Le critère quantitatif conserve toutefois un rôle dans la mesure où les A.S.B.L. devraient être autorisées à en faire usage pour éviter l'assujettissement à l'impôt des sociétés, sur base des arguments que nous avons développés *supra*.

En résumé, sur base de l'analyse que nous proposons, le critère quantitatif devient uniquement un moyen de défense à utiliser par les A.S.B.L. pour éviter l'assujettissement à l'Isoc.

5.2.9 Rôle du critère de corrélation

A partir du moment où nous prônons la suppression de l'influence du critère quantitatif dans l'assujettissement des A.S.B.L. à l'Isoc, il est logique de s'interroger sur le rôle du critère de corrélation qui devient, dans ce raisonnement, la pierre angulaire de l'accessoriété.

Comme nous l'avons vu *supra*, le lien exigé entre l'activité commerciale et l'activité désintéressée peut être interprété de différentes manières.

Selon une certaine doctrine, il suffirait que l'activité commerciale conditionne financièrement les activités désintéressées de l'A.S.B.L. pour que le critère de corrélation soit rempli¹⁸⁸. Aucun rapport direct ne serait alors nécessaire entre l'opération de caractère lucratif et les activités désintéressées de l'A.S.B.L.¹⁸⁹.

Nous souscrivons à cette approche : à partir du moment où l'activité commerciale conditionne financièrement l'activité désintéressée, la concurrence, si concurrence il y a, n'est pas déloyale et l'activité commerciale peut être considérée comme accessoire.

Il nous faut toutefois nuancer. Plus les activités commerciales de l'A.S.B.L. sont proches de sa finalité, plus le lien entre activité et finalité sera clair dans l'esprit des clients, plus les clients achèteront les produits parce qu'ils servent cette finalité et moins les produits pourront être considérés comme substituables à ceux d'une société. Le rapport direct peut jouer un rôle pour vérifier s'il y a concurrence entre l'A.S.B.L. et une société qui exerce la même activité commerciale.

A titre d'exemple, peut-on estimer qu'une A.S.B.L. dont la finalité est de défendre l'environnement et qui vend des engrais chimiques réputés nocifs respecte le critère de corrélation ?

Il est tout à fait possible que la vente des engrais soit nécessaire d'un point de vue financier mais il y a une opposition claire entre l'activité commerciale et la finalité de l'A.S.B.L. Dans un tel cas, il paraît difficilement concevable de considérer que l'activité commerciale est un corollaire nécessaire de l'activité désintéressée.

¹⁸⁸ V. SIMONART, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, op. cit., p. 83.

¹⁸⁹ D. DARTE et S. GARROY, *L'impôt des personnes morales - Édition 2014*, op. cit., p. 36.

Ainsi, il serait possible de procéder en deux temps :

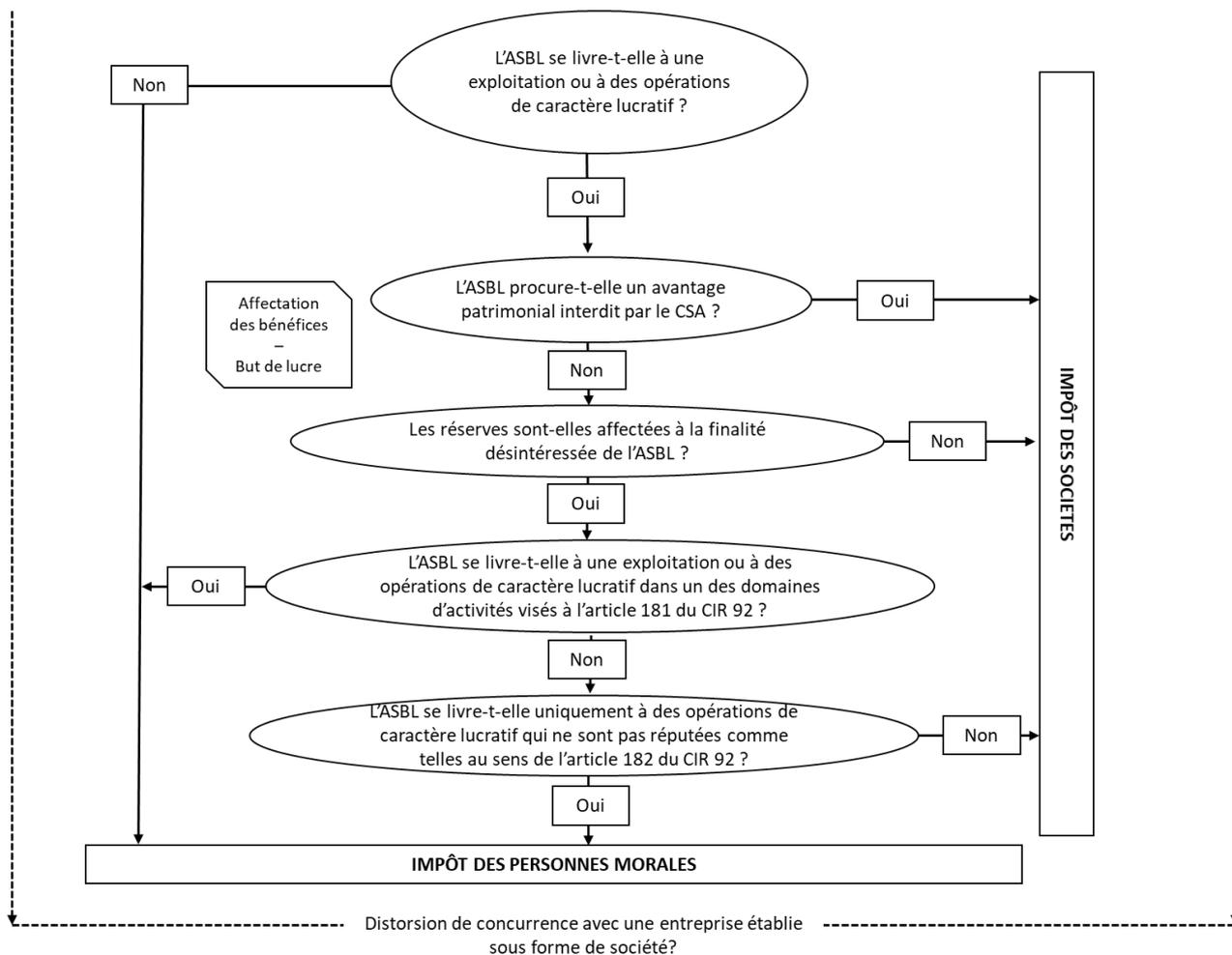
1. Si les activités commerciales sont d'une nature telle qu'elles sont incompatibles avec la finalité de l'A.S.B.L., le critère de corrélation n'est pas respecté.
2. Si les activités commerciales conditionnent financièrement les activités désintéressées de l'A.S.B.L., le critère de corrélation est respecté.

Le critère de corrélation nous semble empreint d'une certaine subjectivité et donne donc un pouvoir d'appréciation plus large au juge. Cela paraît toutefois nécessaire dès lors que la concurrence dépend d'éléments à apprécier au cas par cas.

5.3 Proposition de schéma d'analyse

Après avoir analysé l'influence du C.S.A. sur les critères du droit fiscal, il nous paraît opportun de proposer un schéma de raisonnement que l'administration et les tribunaux pourraient adopter.

5.3.1 Schéma de raisonnement



Nous nous sommes inspirés du schéma proposé par X. GÉRARD que nous avons reproduit *supra*. La première étape consiste à vérifier si l’A.S.B.L. se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Comme nous l’avons expliqué *supra*, nous sommes d’avis qu’il n’est pas opportun de distinguer la notion d’exploitation et la notion d’occupation à caractère lucratif.

Si l’A.S.B.L. se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, il faut vérifier si l’A.S.B.L. peut profiter des portes de sortie des articles 181 et 182 du C.I.R. Il faut donc vérifier si l’A.S.B.L. poursuit ou non un but lucratif. Ce but lucratif se matérialise par l’affectation des bénéfices. Puisque nous sommes d’avis qu’une A.S.B.L. qui n’affecte pas ses réserves à son but désintéressé poursuit un but de lucre, il faut vérifier deux éléments :

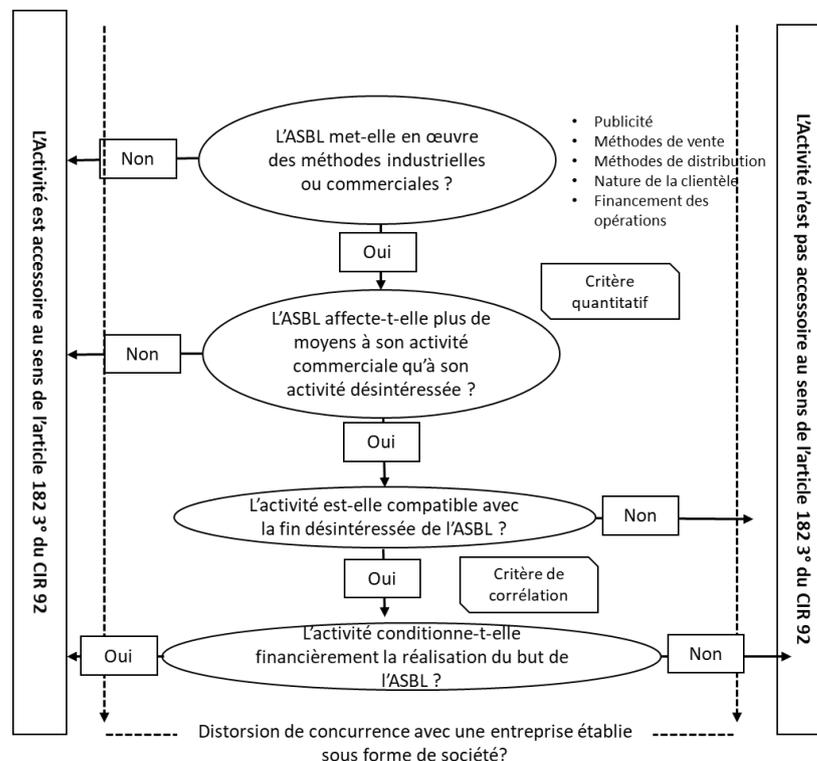
1. L’A.S.B.L. procure-t-elle un avantage interdit par le C.S.A. ?
2. L’A.S.B.L. affecte-t-elle ses réserves à son but désintéressé ?

Ce n’est que si la réponse à ces deux questions est négative que l’A.S.B.L. peut sortir du champ d’application de l’Isoc par le jeu des articles 181 et 182 du C.I.R.

En réalité, l’adoption du C.S.A. ne devrait pas modifier le raisonnement des tribunaux sur ces points. C’est au niveau de l’application de l’article 182 du C.I.R. et la notion d’accessoire que le C.S.A. change la donne.

5.3.2 Schéma de raisonnement pour l’application de l’article 182 3° du C.I.R.

Vu l’importance du C.S.A. sur le plan de l’accessoriété, il nous a paru important de proposer un schéma de raisonnement spécifique sur ce point.



Il est désormais acquis que l'absence de mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales et le critère de l'accessoriété sont deux critères alternatifs pour échapper à l'impôt des sociétés.

Nous proposons d'examiner en premier lieu si l'A.S.B.L. met ou non en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales. Cela implique d'examiner :

- les produits proposés par l'A.S.B.L. ;
- la clientèle de l'A.S.B.L. ;
- les prix pratiqués ;
- la publicité.

A notre sens, ces éléments doivent être utilisés dans l'optique de vérifier si l'A.S.B.L. est susceptible de concurrencer une entreprise établie sous la forme d'une société.

Il faut ensuite vérifier si les activités commerciales de l'A.S.B.L. ne sont pas accessoires. Nous proposons de vérifier d'abord le critère quantitatif. Comme nous l'avons indiqué, le fait que l'A.S.B.L. affecte moins de moyens à son activité commerciale lui permet d'échapper à l'impôt des sociétés.

Selon notre analyse, le fait d'affecter plus de moyens à son activité désintéressé ne doit pas avoir d'influence sur l'assujettissement de l'A.S.B.L. à l'impôt des sociétés. Seul le critère de corrélation devrait avoir un rôle à jouer sur ce point. C'est à ce niveau que se situe la principale différence entre le raisonnement que nous proposons et le raisonnement antérieur : la jurisprudence combinait le critère de corrélation et le critère quantitatif pour définir le régime applicable.

Pour respecter le critère de corrélation, l'activité doit :

1. être compatible avec la fin désintéressée de l'A.S.B.L. ;
2. et être nécessaire financièrement à la poursuite de la fin désintéressée de l'A.S.B.L.

5.3.3 Influence de la modification des statuts

Nous sommes d'avis que le schéma de raisonnement proposé ci-dessus devrait s'appliquer que l'A.S.B.L. ait ou non modifié son objet social pour le rendre conforme à la nouvelle définition de l'association du C.S.A.

Le raisonnement que nous proposons est plus souple et plus favorable au contribuable que celui appliqué actuellement. Nous ne voyons aucune de raison de ne pas l'appliquer à une A.S.B.L. qui choisit de s'imposer une limite au niveau de ses activités commerciales. Une telle A.S.B.L. devrait de toute façon, si on se base sur les travaux préparatoires de la loi de 1976, être assujettie à l'I.P.M.

A considérer qu'il faille retenir le *statu quo* et la deuxième approche, l'administration devra toujours prouver que dans les faits, l'A.S.B.L. exerce des activités commerciales quantitativement plus importantes, que l'A.S.B.L. ait ou non modifié son objet social.

5.4 Opportunité d'une modification législative

5.4.1 Consécration de la deuxième ou troisième approche

Les approches 2 et 3 mentionnées *supra* ne nécessitent pas obligatoirement une modification de la loi fiscale. Les deux approches concernent la notion d'accessoire de l'article 182 du C.I.R. et ce sont les jurisprudences judiciaire et administrative qui ont défini cette notion. Toutefois, cette précision législative aurait été la bienvenue car elle aurait levé toute ambiguïté sur le sujet.

Nous ne pouvons que déplorer que la suggestion de M. COIPEL de préciser comment le critère de l'accessoire devait être apprécié sur le plan fiscal n'a pas trouvé d'écho dans la loi adaptant les dispositions fiscales au C.S.A.¹⁹⁰.

Il nous paraît indispensable que l'administration fiscale indique par voie de circulaire la manière dont elle interprétera l'article 182 3° après l'adoption du C.S.A. Cette circulaire adoptera probablement l'approche 2 dès lors qu'il s'agit du souhait du législateur.

Il faut toutefois rappeler que les cours et tribunaux ne sont pas liés par les circulaires de l'administration. Ils pourraient alors encore adopter la troisième approche. Si tel devait être le cas, il est probable que le législateur modifie la loi fiscale pour consacrer la deuxième approche.

5.4.2 Consécration de la première approche

Le Conseil d'Etat a une autre opinion sur la question. Il fait remarquer dans son avis du 9 octobre 2017 que l'article 182 et l'article 220 du C.I.R. ont été rédigés pour correspondre, dans une très large mesure, à l'ancienne distinction entre les sociétés et les associations. Si les dispositions fiscales ou leur interprétation devaient restées inchangées il faudrait toujours faire une distinction entre les personnes morales qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales et celles qui ne s'y livrent pas. Dans ce cas, la réforme manquerait ses objectifs et notamment celui de la simplification¹⁹¹.

Le Conseil d'Etat suggère donc ne plus se baser sur les activités exercées par les personnes morales pour déterminer l'impôt applicable. Il semble suggérer de se baser sur la nouvelle distinction entre société et association pour déterminer l'impôt applicable.

Avec l'introduction du C.S.A., les deux différences entre une société et une A.S.B.L. sont les suivantes :

- L'A.S.B.L. ne peut pas procurer d'avantage patrimonial, ce qu'une société peut faire.
- L'A.S.B.L. doit affecter l'ensemble de son patrimoine et de ses revenus à son but désintéressé alors que les sociétés, lesquelles peuvent désormais poursuivre une activité désintéressée à côté de leurs activités à but lucratif, n'ont pas une telle obligation.

Ces deux différences sont matérialisées par le critère d'affectation des bénéfices.

¹⁹⁰ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, rapport de la première lecture, n°3119/011, *op. cit.*, pp. 326-327.

¹⁹¹ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, avis du Conseil d'Etat, n°3119/002, *op. cit.*, pp. 26-27.

L'avis du Conseil d'Etat peut à notre sens être mis en parallèle avec ce que nous appelons la première approche. Nous avons déjà souligné que celle-ci n'était pas concevable dans l'état actuel du C.I.R. Rien n'empêcherait toutefois de la consacrer par une modification législative.

Il est concevable de faire du critère d'affectation des bénéficiaires le seul critère d'assujettissement à l'Isoc ou l'I.P.M. à partir du moment où l'A.S.B.L. se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Le raisonnement en serait grandement simplifié puisqu'il pourrait être opéré en deux temps :

1. L'A.S.B.L. se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractères lucratifs ?
2. L'A.S.B.L. affecte-t-elle ses bénéficiaires à la réalisation de son objectif désintéressé ?

Si la réponse à la première question est négative, l'A.S.B.L. est assujettie à l'I.P.M. Si elle est positive, il faut se poser la deuxième question. Cela implique de se poser deux nouvelles questions :

- L'A.S.B.L. procure-t-elle un avantage patrimonial interdit par le C.S.A. ?
- L'A.S.B.L. affecte-t-elle ses réserves à la réalisation de son objectif désintéressé ?

Si la réponse à ces deux questions est négative, l'A.S.B.L. est assujettie à l'I.P.M. Dans le cas contraire, elle est assujettie à l'impôt des sociétés.

L'avantage d'un tel raisonnement est qu'il est bien moins long et bien plus simple que le raisonnement qu'impliquent les approches 2 et 3. Il se rapprocherait du régime applicable avant la loi de 1976 à ceci près que les A.S.B.L. qui entraient dans le cadre du régime « hybride » seraient assujetties à l'I.P.M.

En revanche, cette législation poserait question, notamment au regard du principe d'égalité, car elle pourrait permettre à certaines A.S.B.L. de profiter d'un avantage concurrentiel sur certaines sociétés. En effet, il ne serait même plus requis que l'activité commerciale de l'A.S.B.L. conditionne financièrement son activité désintéressée. Or, nous l'avons vu, c'est cette condition qui empêche l'A.S.B.L. de profiter d'un avantage concurrentiel vis-à-vis d'une société.

Toutefois, cette distinction pourrait être justifiée par le fait que l'A.S.B.L. poursuit obligatoirement un but désintéressé au contraire d'une société et donc la volonté de favoriser le tissu associatif, lequel sert davantage la collectivité ou les plus défavorisés.

On peut également se poser la question de savoir si un tel régime serait compatible avec l'article 107 du TFUE qui proscrie les aides d'état. Un système basé sur la troisième approche pourrait en effet entraîner une distorsion de concurrence par le biais de l'avantage qu'est l'I.P.M. accordé par l'Etat.

Pour être considéré comme une aide d'état, cette aide doit être sélective, c'est-à-dire qu'elle doit favoriser certaines entreprises ou certaines productions, ce qui implique de vérifier l'existence d'un régime particulier dérogeant au droit commun¹⁹². Cela n'est pas le cas en l'espèce puisqu'il s'agit de définir les conditions d'assujettissement applicables à toute personne morale.

¹⁹² C.J.U.E., 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03, Curia, point 56.

6 Conclusion

Dans les deux premières parties de ce travail, nous avons remarqué que la notion d'activité accessoire se retrouvait tant dans la définition de l'A.S.B.L de la loi de 1921 que sur le plan fiscal dans le cadre de l'article 182 3° du C.I.R.

Le critère de l'accessoriété donne lieu à des interprétations divergentes et différentes thèses dans le cadre de la loi de 1921 : la thèse restrictive qui interprète l'accessoriété sur base de l'activité de l'A.S.B.L. et la thèse libérale qui interprète l'accessoriété sur base de la finalité de l'A.S.B.L.

L'accessoriété a donné lieu à différents critères sur le plan fiscal dont le critère quantitatif et le critère de corrélation. Ces critères fiscaux ne sont pas sans rappeler les deux thèses développées sous la loi de 1921.

Dans la troisième partie de ce travail, nous avons analysé les liens existants entre la définition de la loi de 1921 et les critères fiscaux. Nous avons alors découvert que ces liens pouvaient s'expliquer par les principes d'interprétation du droit fiscal.

Dans la quatrième partie de ce travail, nous avons souligné que la nouvelle définition de l'association du C.S.A. consacrait la thèse libérale de l'accessoriété-finalité. Nous avons vu que trois approches étaient envisageables sur base de cette nouvelle définition :

- Le critère d'affectation des bénéfices devient le critère d'assujettissement principal.
- L'approche actuelle reste inchangée.
- Le critère quantitatif perd son importance dans l'assujettissement des A.S.B.L. à l'Isoc.

Vu le principe d'interprétation systémique et l'intention du législateur lors de l'introduction de l'actuel article 182 du C.I.R. (éviter toute distorsion de concurrence entre A.S.B.L et sociétés), nous avons défendu l'idée que la troisième approche devait être retenue. Le législateur, lors de l'introduction du C.S.A. et de la réforme fiscale défend toutefois la deuxième approche.

La première approche requiert quant à elle obligatoirement une modification législative et c'est apparemment cette voie que préconise le Conseil d'Etat.

Nous restons finalement avec le constat suivant : la nouvelle définition de l'association est susceptible d'avoir une influence sur la manière d'interpréter l'article 182 3° du C.I.R. mais il est impossible d'affirmer avec certitude quelle sera cette influence, pour autant qu'il y en ait effectivement une.

Face à une telle incertitude, que le législateur pouvait aisément anticiper, nous déplorons que celui-ci n'ait pas profité de l'adoption du C.S.A. pour consacrer l'une des trois approches en modifiant le C.I.R. Si son objectif était le *statu quo*, pourquoi ne pas l'avoir écrit noir sur blanc dans la loi ?

Le législateur semble avoir perdu de vue que des déclarations dans les travaux préparatoires du C.S.A. ou de la réforme fiscale ainsi que des notes publiques destinées aux A.S.B.L. n'ont aucune valeur pour interpréter l'article 182 3° du C.I.R., au contraire des travaux préparatoires originels de ce dernier article et du principe d'interprétation systémique.

Il ne serait pas étonnant, selon nous, de voir dans le futur certains tribunaux accepter la troisième approche, ce qui entrainerait probablement une modification législative pour entériner la deuxième approche souhaitée par le législateur.

Ce ne serait en tous cas pas une première dans l'histoire de notre droit fiscal.

Bibliographie

Doctrine

AFSCHRIFT, T., *L'impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2005.

BOEDTS, T., « De toerekening van niet-toegelaten commerciële activiteiten van een VZW aan een (commerciële) maatschap », *Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap*, 2010, n° 6.

BOERAEVE, C. et DAVAGLE, M., *L'essentiel : ASBL, AISBL et fondations*, Liège, Edipro, 2009.

COIPEL, M. et DAVAGLE, M., « Associations sans but lucratif », *Rép. not.*, Tome XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017.

COPPENS, P.-F., *L'entreprise face au droit fiscal belge - Volume 2*, Bruxelles, Larcier, 2009.

COPPENS, P.-F., « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales », *Pacioli*, 2011, n° 327.

DARTE, D. et GARROY, S., *L'impôt des personnes morales - Édition 2014*, Limal, Anthemis, 2014.

DARTE, D. et NOËL, Y., *Maîtriser l'I.Soc*, Liège, Edipro, 2007.

DAVAGLE, M., « A.S.B.L. et activités commerciales: le fil d'Ariane », in *Les personnes morales sans but lucratif: Questions choisies*, Liège, Anthémis, 2012.

DE BROE, L. et PEETERS, M., « Profonde simplification des formes de sociétés et entrée en vigueur », *fiscologue*, mai 2019, n° 1610, p. 3.

DELVAUX, T. *et al.*, *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2012.

DESFOSSÉS, A.-T., « L'assujettissement des asbl à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales », *Pacioli*, 2017, n° 444, pp. 1-6.

DIEUX, X., « Le principe de la spécialité légale : « Aujourd'hui... Et demain peut-être » », in *Actualités en droit commercial et bancaire*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 233-263.

DE WOLF, M., « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in *POULET, P.-Y. (dir.) Liber Amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2004, pp. 589-597.

FORIERS, P.-A. et WYCKAERT, M., *Le projet de Code des sociétés et associations – morceaux choisis à destination des juristes d'entreprises / Het ontwerp Wetboek van vennootschappen en verenigingen – een geselecteerde bloemlezing voor bedrijfsjuristen*, Le droit économique en mouvement / Het economisch recht in beweging, Bruxelles, Buylant, 2017.

FRANÇOIS, A. et HELLEMANS, F., « Shaken, not stirred ? Een eerste analyse van de definities, de basisbeginselen en de structuur van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen », in *Le projet de Code des sociétés et associations – Het ontwerp Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 15-54.

GARABEDIAN, D., « Impôt et confiance légitime : abandonner la distinction entre questions de fait et questions de droit », in *Liber amicorum Nadine Watté*, Bruxelles, Buylant, 2017, pp. 213-237.

- GARABEDIAN, D. et HENNEAUX, F., « Examen de jurisprudence (1991-2014) - Les impôts sur les revenus et les sociétés (II) (suite) », *R.C.J.B.*, 2018, pp. 193-276.
- GARROY, S., « Économie sociale et fiscalité : état des lieux et perspectives », 25 novembre 2015.
- GÉRARD, X., « Les impôts directs », in *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthémis, 2011.
- GÉRARD, X. et HENDRICÉ, R., « Les impôts directs », in *La fiscalité des ASBL*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2007.
- GÉRARD, X. et SOLDAL, A., *La fiscalité des hôpitaux : diagnostic*, Bruxelles, Kluwer, 2012.
- GLINEUR, P., « La détermination de ce “droit commun” qui domine le droit fiscal », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- GLINEUR, P., « Le Beaujolais de Crésus et la transparence fiscale », in *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Larcier, 2016.
- GOEMAN, J., « Impôt des personnes morales ou impôt des sociétés : où se situe la frontière », *Accountancy & fiscalité*, janvier 2007, n° 03.
- GOL, D. et DUVIEUSART, C., « Les clauses de non-concurrence en droit commun », in *Les contrats commerciaux en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2016.
- HENKES, A., « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation », *R.G.C.F.*, 2016, n° 4-5.
- LAUWERS, P., « ASBL et impôt des sociétés », *fiscologue*, janvier 2006, n° 1011, p. 12.
- LEDAIN, F., « Précisions du SDA concernant l'assujettissement à l'impôt des personnes morales », *La semaine fiscale*, 2017, vol. 2017, n° 45, pp. 4-6.
- LOUVEAUX, H., *Fiscalité du secteur non marchand*, Bruxelles, Larcier, 2011.
- LOUVEAUX, H., « Les A.S.B.L. et autres entités dépourvues de but lucratif et l'impôt sur les revenus », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2011*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 181-228.
- PIERON, A., *Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents*, Bruxelles, Larcier, 2013.
- POPPE, G., « Y a-t-il un avantage de toute nature à la fin de l'usufruit lors du transfert des travaux d'aménagement contre la valeur comptable? », *FISCAnalyses*, avril 2006.
- ROBIJNS, O., « Les associations sans but lucratif face à l'impôt sur le revenu », *Pacioli*, 2013, n° 374, pp. 6-8.
- SIMONART, V., *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, Bruxelles, Buylant, 2016.
- TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, s.l., Kluwer, 2015.
- T'KINT, P., *Le droit des ASBL : Tome 1 - Aspects civils et commerciaux*, Bruxelles, Larcier, 2013.
- VAN CROMBRUGGE, S., « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *fiscologue*, mai 2004, n° 935, p. 6.

VAN CROMBRUGGE, S., « ASBL : impôt des personnes morales ou impôt des sociétés ? », *fiscologue*, juillet 2011, n° 1258, p. 16.

VAN CROMBRUGGE, S., « ASBL : impôt des personnes morales ou impôt des sociétés ? », *fiscologue*, mars 2013, n° 1330, p. 14.

VAN CROMBRUGGE, S., « Exonération du Pr.I. pour “initiatives d’habitations protégées” », *fiscologue*, février 2014, n° 1373, p. 13.

VAN CROMBRUGGE, S., « Exonération du Pr.I. pour affectation sans but de lucre », *fiscologue*, octobre 2014, n° 1402, p. 13.

VAN CROMBRUGGE, S., « Le principe de sécurité juridique joue-t-il également un rôle ? », *fiscologue*, février 2015, n° 1418, p. 5.

VAN CROMBRUGGE, S., « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van V.Z.W.’s ? », in PEETERS B. (dir.), *Recht zonder omwegen – fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gand, Larcier, 1999, pp. 233-247.

VAN CROMBRUGGE, S., « I.Soc. ou IPM : le principe de sécurité juridique ne joue aucun rôle », *fiscologue*, juin 2016, n° 1478, p. 10.

VAN CROMBRUGGE, S., « Impôt des personnes morales ou impôt des sociétés ? », *fiscologue*, décembre 2016, n° 1501, p. 12.

VAN CROMBRUGGE, S., « IPM ou I.Soc. : toute ASBL n’est pas Woodstock », *fiscologue*, mars 2017, n° 1513, p. 1.

VAN CROMBRUGGE, S., « Société à finalité sociale : I.Soc. ou IPM ? », *fiscologue*, septembre 2018, n° 1579, p. 5.

VAN CROMBRUGGE, S., « Projet de loi réglant le passage de l’IPM à l’I.Soc. », *fiscologue*, janvier 2019, n° 1594, p. 3.

VANANROYE, J., « Standpunt : Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW’s en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », *Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap*, 2015, n° 4, pp. 275-284.

VERDINGH, Y., *Guide Déclaration Impôt des sociétés*, Liège, Kluwer, 2018.

« ASBL : IPM ou I.Soc. », *fiscologue*, septembre 1995, p. 6.

« Gestion immobilière : toujours l’impôt des sociétés », *fiscologue*, juin 2005, n° 987, p. 5.

Jurisprudence

C.J.U.E., 4 juillet 2006, *easyJet c. Commission*, T-177/04, Curia.

C.J.U.E., 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, Curia.

Cass., 15 mars 2012, R.G. n° F.11.0037.N, juridat.

Cass., 2 décembre 2010, R.G. n° F.09.0094.F, juridat.

Cass., 3 oct. 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 902.

Cass., 13 oct. 2014, R.G. n°S.11.0151.N, juridat.
Cass., 20 mai 2005, R.G. n°F020036N, juridat.
Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 280.
Cass., 11 décembre 1962, *Pas.*, 1963, I, 455.
Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, 218.
Cass., 12 septembre 1977, *Pas.*, I, 39.
Cass., 26 février 2016, *fiscologue*, juin 2016, n° 1478, p. 10.
Bruxelles, 28 septembre 2006, *Rev. prat. soc.*, 2009, p. 122.
Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, 1996/148.
Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n° 1999/258.
Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/72.
Bruxelles, 14 Février 1992, *Courr. fisc.*, 1992, p. 241.
Bruxelles, 21 juin 2006, R.G. n° 2004/AR/515, Taxwin.
Gand, 11 janvier 2011, *fiscologue*, juillet 2011, n° 1258, p. 16.
Gand, 11 mars 2014, *fiscologue*, octobre 2014, n° 1402, p. 13.
Anvers, 28 février 2017, *fiscologue*, mars 2017, n° 1513, p. 1
Gand, 20 novembre 2012, *fiscologue*, mars 2013, n° 1330, p. 14.
Gand, 12 février 2013, *fiscologue*, février 2014, n° 1373, p. 13.
Mons, 13 novembre 2015, R.G. n° 2014/RG/404, Taxwin.
Bruxelles, 12 juin 2013, R.G. n° 2009/AR/2142, Taxwin.
Gand, 20 juin 2007, *J.D.S.C.*, 2011, p. 25.
Bruxelles, 23 décembre 2004, *J.D.S.C.*, 2008, p.7, obs. M. COIPEL.
Bruxelles, 28 septembre 2006, *Rev. Prat. Soc.*, 2009, p. 122, obs. E. LOUIS.
Comm. Hasselt (prés.), 9 mai 2008, *Prat. Comm.*, 2008, p.598.
Civ. Anvers, 22 décembre 2009, *J.D.S.C.*, 2011, p.19, note M. COIPEL.
Civ. Anvers, 4 février 2008, R.G. n° 01-5110-A et 04-7341-A, Taxwin.
Civ. Bruges, 16 décembre 2016, *fiscologue*, décembre 2016, n° 1501, p. 12.
Civ. Liège, 13 novembre 2002, *fiscologue*, janvier 2006, n° 1011, p. 12.

Travaux Préparatoires

Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, avis du Conseil d'Etat, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 9 octobre 2017, n°3119/002.

Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 4 juin 2018, n°3119/001.

Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, commentaire des articles, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 4 juin 2018, n°3119/002.

Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, rapport de la première lecture, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 14 novembre 2018, n°3119/011.

Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 22 novembre 2018, n°3367/001.

Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, résumé, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 22 novembre 2018, n°3367/001.

Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, commentaire des articles, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 22 novembre 2018, n°3367/001.

Projet de loi organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget par le député Ahmed LAAOUEJ, *Doc. parl.*, Ch., 2017-2018, 23 janvier 2019, n° 3368/002.

Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, exposé des motifs, *Doc. parl.*, 1975-1976, 879/1.

Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, Rapport fait au nom de la commission des finances par le député De Vidts, *Doc. parl.*, 1975-1976, 879/7.

Circulaires, décisions anticipées et questions parlementaires

Circulaire AGFisc N° 10/2016 (n° Ci.700.544) du 04.04.2016

Décision anticipée n° 2017.263 du 8 août 2017

Décision anticipée n° 2017.871 du 27 février 2018,

Question parlementaire orale n° 27598 de Monsieur Michel de Lamotte du 28.11.2018, Chambre, Compte rendu intégral - Commission des Finances, 2017-2018, CRIV 54 COM 1003 du 28.11.2018, p. 8.

Question parlementaire n°8 de B. PAS du 14 janvier 2009, Q.R., ch., 2008-2009, n°52-49, p.26.

Autres

BATHELOT, B., Définitions marketing : l'encyclopédie illustrée du marketing, Définition : Produit ou bien substituable, 2 avril 2015, <https://www.definitions-marketing.com/definition/produit-ou-bien-substituable/>

COPPENS, P.-F., « Une fausse ASBL », septembre 2013, disponible sur <http://www.coppensfiscaliste.be/une-fausse-asbl/>

CONSEIL SUPÉRIEUR DES VOLONTAIRES, Avis du C.S.V. concernant le projet de loi introduisant le code des sociétés et associations, 13 novembre 2017.

KOTLER, P., KELLER, K. et MANCEAU, D., *Marketing Management*, Paris, Pearson France, 2012.

Service Public Fédéral Justice, « L'asbl après la réforme : du début à la fin », 2018, p.12.

X. GERARD, Y. BRULARD, « Le fisc met les ASBL sous haute pression », La Libre Belgique, 29/03/2010.